

La Taxe Complémentaire sur la Première Mutation

THESE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le 16 Décembre 1939, à 13 heures 30

PAR

Raymond ANDRÉ

JURY { *Président : M. NOGARO, professeur.*
Suffragants { MM. OUALID NOYELLE } *professeurs.*

PARIS

LES ÉDITIONS DOMAT-MONTCHRESTIEN

F. LOVITON & C^{ie}

158-160, Rue Saint-Jacques, 158-160

—
1939

La Taxe Complémentaire sur la Première Mutation

THESE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le 16 Décembre 1939, à 13 heures 30

PAR

Raymond ANDRÉ

JURY { *Président : M. NOGARO, professeur.*
 { *Suffragants { MM. OUALID NOYELLE } professeurs.*

PARIS

LES ÉDITIONS DOMAT-MONTCHRESTIEN

F. LOVITON & C^{ie}

138-160, Rue Saint-Jacques, 158-160

1939



THÈSE
POUR LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation
aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être consi-
dérées comme propres à leurs auteurs.

INTRODUCTION

La taxe complémentaire exceptionnelle sur la première mutation, instituée par l'article 18 de la loi du 3 août 1926, fait partie de l'ensemble de mesures financières prises dans des circonstances très graves, en vue de parer à la crise profonde qui avait ébranlé le crédit de l'Etat et entraîné la dépréciation verticale de la monnaie française.

Elle est du type de ces impôts exceptionnels auxquels les gouvernements ont recours, lorsqu'ils ont épuisé les moyens ordinaires de la fiscalité et que le système fiscal normal, qui assure, en principe, une équitable répartition des charges sans nuire à l'économie privée, ne suffit plus à procurer au Trésor les ressources qui lui sont devenues indispensables.

Le régime fiscal français comprend trois catégories d'impôts :

1° Les impôts qui atteignent les facultés des contribuables déterminées d'après l'importance de leurs revenus (impôts directs sur les revenus et sur le revenu global) ;

2° Ceux qui atteignent les facultés d'après l'importance des biens en capital, appréciée notamment à l'occasion de leurs mutations entre vifs ou par décès;

3° Ceux qui sont basés sur les dépenses des contribuables (impôts perçus par les Régies des contributions indirectes et des douanes).

Dans un système fiscal normal, les contribuables sont, en principe, atteints par l'impôt d'une manière uniforme, c'est-à-dire en proportion de leurs facultés ; l'impôt ne doit pas entraver leur activité économique ; il doit enfin représenter un sacrifice sur les seules ressources qui se renouvellent, les revenus, et laisser intact, en principe, le capital, lui permettant même de se constituer et de se développer.

En temps de crise des finances publiques, l'équilibre fiscal est fréquemment faussé : tantôt les gouvernements augmentent les impôts sur les dépenses, parce qu'ils sont faciles à percevoir et productifs, mais, comme ces impôts, tout au moins dans la mesure où ils frappent les consommations indispensables, ne sont pas proportionnels aux facultés, le système fiscal cesse d'être équitable ; tantôt les ministres des finances s'adressent directement à la richesse en capital et demandent aux contribuables un sacrifice exceptionnel sur une partie de leurs biens.

La taxe complémentaire sur la première mutation, qui apparaît, d'après son nom, comme une aggravation d'un droit d'enregistrement, a été présentée, lors de sa création, comme un impôt sur la fortune acquise, un impôt sur le capital, qui prélève, non pas une portion du revenu mesurée par le capital, mais une fraction même du capital.

La taxe sur la première mutation n'a fait, à notre connaissance, l'objet d'aucun exposé d'ensemble détaillé. Son étude nous a paru présenter un multiple intérêt.

Au point de vue pratique, c'est une recette importante pour l'Etat, auquel elle a apporté, depuis sa création, près de 5 milliards de francs; elle est, par là même, une lourde charge pour les propriétaires d'immeubles ou de fonds de commerce, qui vient s'ajouter aux impôts directs ou indirects fort élevés qu'ils ont à supporter.

A un point de vue doctrinal, la taxe sur la première mutation mérite aussi de retenir l'attention par le problème délicat que soulève la nature : Est-elle un droit accessoire d'enregistrement, ou une taxe *sui generis* ? Problème gros de conséquences pratiques.

Quelque solution qu'on apporte à cette controverse, la taxe sur la première mutation offre des caractéristiques fort dignes de remarque. Sa création a eu pour objet d'établir un impôt sur le capital, un prélèvement exceptionnel sur « la richesse acquise », selon la formule de ses promoteurs. L'opportunité d'un tel impôt est fort discutée ; nous aurons à justifier son existence et à apprécier ses résultats.

D'autre part, la taxe sur la première mutation apporte une exception remarquable au principe budgétaire de la non-spécialisation des recettes. Elle a reçu de la loi une affectation spéciale, l'amortissement de la dette publique, et, pour mieux garantir

cette affectation, une loi constitutionnelle a attribué le produit de cette taxe comme dotation à la Caisse autonome d'amortissement.

Nous exposerons, dans une première partie, les origines de la taxe complémentaire dans les travaux parlementaires et les difficultés suscitées par son application immédiate ; la seconde partie sera consacrée à l'étude juridique de l'aménagement de la taxe ; enfin, dans une troisième partie, après avoir précisé la nature de la taxe sur la première mutation, nous apprécierons sa légitimité et sa valeur au point de vue politique, financier et économique.

PREMIERE PARTIE

ORIGINE ET ENTRÉE EN APPLICATION DE LA TAXE SUR LA PREMIERE MUTATION

CHAPITRE I

Origines parlementaires de la Taxe

Ainsi que M. Poincaré l'a déclaré à diverses reprises, au cours des débats parlementaires, la taxe complémentaire sur la première mutation constitue un sacrifice demandé à la fortune acquise pour l'amortissement de la dette publique.

De 1919 à 1926, l'idée d'effectuer un prélèvement sur le capital pour liquider les charges financières de la guerre a été maintes fois agitée au sein du Parlement.

Section première. — Projets antérieurs de prélèvement sur le capital

Au cours de la législature 1919-1924, pour procurer à l'Etat les ressources nécessaires à l'assainissement financier et, en particulier, à l'amortissement de la dette publique, économistes, financiers, hommes politiques ont envisagé les moyens les plus variés

et, notamment, en dehors de l'impôt sur le capital, l'emprunt, la loterie, la Caisse d'amortissement et l'inflation.

Nous mentionnerons seulement les propositions préconisant un effort fiscal exceptionnel qui peuvent être considérées comme les origines de la taxe complémentaire sur la première mutation.

§ I. — *Propositions diverses*

Le 12 mars 1920, le groupe socialiste avait déposé une proposition de loi tendant à créer un impôt sur le capital, « destiné à procurer à l'Etat les ressources nécessaires pour couvrir le déficit budgétaire, y compris les charges du budget spécial, éviter tout nouveau recours à l'emprunt, et, éventuellement, entreprendre un amortissement de la dette que les versements de l'Allemagne viendraient faciliter dans l'avenir » (1).

En réalité, l'impôt sur le capital envisagé par cette proposition était surtout un impôt de statistique, destiné à préparer l'introduction d'un véritable prélèvement sur le capital.

« Si, dans notre contre-projet, déclarait l'exposé des motifs, nous instituons l'impôt annuel sur le capital, assis sur l'ensemble des biens immobiliers et mobiliers appartenant au contribuable, prélevé à un faible taux sur le revenu, c'est pour participer

(1) *J. O.*, Déb. parlem., Chambre, 1920, Annexes n° 535.

d'abord à l'équilibre budgétaire, c'est aussi, nous ne le dissimulons pas, pour préparer les éléments nécessaires, l'inventaire indispensable à une opération plus vaste, et dont le produit sera alors exclusivement consacré à la restauration des départements dévastés. »

Aux termes de la proposition du groupe socialiste, le capital taxé était la valeur totale des biens, meubles et immeubles, du redevable soumis aux droits de mutation à titre gratuit, sous déduction du passif grevant ces biens. C'était un impôt direct, personnel, annuel et permanent, à tarif progressif entre 0,10 et 1,25 %.

D'autres initiatives avaient un but ou une portée plus limités. La proposition de loi déposée par M. Barthe, le 20 janvier 1920 (1), préconisait un impôt du même type que la proposition du groupe socialiste, mais destiné spécialement à diminuer la dette flottante.

En vue de couvrir le déficit du budget, non compris le budget des dépenses remboursables, MM. Aubriot, Levasseur et plusieurs de leurs collègues (2) proposaient une contribution supplémentaire assise sur les revenus.

En 1924 et 1925, plusieurs propositions envisagent d'instituer un prélèvement sur le capital, en vue

(1) *J. O.*, Déb. parlem. Chambre, 1920, Annexes, n° 197.

(2) *J. O.*, Déb. parlem., Chambre, séance du 12 février 1920, Annexes, n° 315.

d'assurer le remboursement de la dette flottante, puis l'amortissement de la dette consolidée.

Le 4 juillet 1924, M. Paul Aubriot déposait une proposition (1) « tendant à l'amortissement rapide et total des avances à la Banque de France, des bons et obligations de la Défense Nationale, des bons du Trésor à 3, 6 et 10 ans, au moyen d'un prélèvement extraordinaire et unique sur les biens meubles et immeubles ».

« L'ensemble des biens meubles et immeubles de
« la France, exposait sommairement l'auteur de
« cette proposition,, en tenant compte de la dévalo-
« risation de la monnaie et des évaluations les plus
« modestes, atteint une valeur de plus de 1.000 mil-
« liards. Un prélèvement de 20 % permettrait
« l'amortissement de 200 milliards de dettes. »

Le mécanisme envisagé était le suivant: Le prélèvement sur les billets de banque et les valeurs mobilières de toutes sortes devait permettre de rembourser les 22 milliards d'avances de la Banque de France. Cet Institut prêterait ces 22 milliards sur hypothèque aux propriétaires fonciers, qui auraient ainsi les disponibilités suffisantes pour s'acquitter de l'impôt.

C'est dans la proposition déposée le 7 avril 1925 par le groupe socialiste (2) et « tendant à établir une contribution exceptionnelle et unique sur les capi-

(1) *J. O.*, Déb. parlem., Chambre, Annexes, 13^e législature n° 215.

(2) *J. O.*, Déb. parlem., Chambre, Annexes, 13^e législature, n° 1.529.

taux en vue d'assainir la Trésorerie », que l'on voit apparaître pour la première fois l'idée de prélever un impôt sur le capital à l'occasion de la première mutation à titre onéreux.

Cette contribution exceptionnelle devait être établie sur les propriétés bâties et non bâties, par la création d'un certificat foncier, à concurrence de 10 % de la valeur de l'immeuble, sous déduction des dettes hypothécaires. La contribution était payable en trois annuités ; si l'immeuble venait à être vendu au cours de cette période, la libération complète devenait obligatoire au moment de la première mutation.

En outre, à l'occasion de cette mutation, une taxe de 20 % frappait, le cas échéant, la plus-value réalisée.

Cette contribution ne frappait pas seulement les immeubles, mais les capitaux de toute nature : valeurs mobilières, meubles, créances, billets de banque, fonds de commerce. Pour les fonds de commerce comme pour les immeubles, la libération complète était obligatoire, au moment de la première mutation.

Une disposition de cette proposition, empruntée à la proposition Aubriot, accordait un escompte aux contribuables qui désiraient se libérer par anticipation. La loi du 3 août 1926 a retenu l'idée d'un paiement anticipé.

§ 2. — *Projets de lois*

Dans les projets de lois présentés par les ministres des finances qui se sont succédé de 1925 à juillet 1926, figure aussi le prélèvement sur le capital, sous des formes très atténuées et suivant des modalités diverses. M. Caillaux utilise à cet égard la taxe successorale. Le projet de MM. Painlevé et Bonnet (1) comporte une taxe exceptionnelle sur la propriété bâtie et sur la propriété non bâtie, qui emprunte ses règles d'assiette à la contribution foncière, et sur tous les biens mobiliers. Cette taxe sera perçue pendant 14 ans, au taux de 1,50 % du revenu annuel. Le projet prévoyait aussi la faculté d'acquitter la taxe par anticipation. Il laissait ainsi aux contribuables le choix entre un prélèvement direct et immédiat sur le capital et la forme atténuée d'un prélèvement sur le revenu.

Afin de garantir le fisc contre les risques de non-recouvrement, le projet exige le paiement intégral de la contribution exceptionnelle, dans tous les cas de mutation entre vifs ou par décès.

Dans ces diverses initiatives, surtout d'origine parlementaire, le prélèvement sur le capital se présente en général avec une portée plus large que la taxe complémentaire de la loi du 3 août 1926 : il

(1) *J. O.*, 6 nov. 1926, Déb. parlem., Chambre, Annexes, n° 2.047.

tend à frapper les capitaux de toute nature, immobiliers ou mobiliers.

D'autre part, le prélèvement est conçu sous la forme d'un impôt, direct ou indirect, échelonné sur un nombre plus ou moins grand d'années. Mais la faculté de libération anticipée, et l'obligation d'acquitter intégralement l'imposition en cas de mutation, sont à l'origine de la taxe créée par la loi du 3 août 1926, impôt d'enregistrement perçu à l'occasion de la première mutation, à titre onéreux.

§ 3. — *Le projet Loucheur*

C'est dans le projet de loi « portant création de ressources fiscales pour équilibrer la trésorerie », déposé le 8 décembre 1925 par M. Loucheur, ministre des finances (1), que l'on rencontre pour la première fois l'idée d'un prélèvement sur le capital sous la forme d'un droit complémentaire d'enregistrement à la première mutation. Aussi nous a-t-il semblé intéressant de reproduire le texte et les passages de l'exposé des motifs de ce projet qui se rapportent à cette taxe.

« Exposé des motifs : examen des articles de la loi.
Titre II : recettes exceptionnelles, destinées à alimenter la trésorerie.

(1) *J. O.*, Déb. parlem., Chambre, 13^e législature, session extraordinaire, 1925, Annexes, n° 2.180.

« Articles 67 et 68 :

« Taxe de 10 % perçue sur la première mutation à titre onéreux des immeubles et des fonds de commerce. Le produit de cette taxe est destiné à alimenter la Caisse d'amortissement dont nous vous proposons la création. Dès lors, il est légitime de prévoir pour cette Caisse des ressources à percevoir une fois pour toutes et qui peuvent être considérées comme une contribution prélevée sur la richesse acquise pour amortir la dette publique. C'est dans cet esprit que nous vous proposons la création de cette taxe spéciale, qui sera perçue en même temps que le droit de mutation, sur la valeur vénale de l'immeuble ou du fonds de commerce.

« Cette taxe ne s'applique qu'aux mutations à titre onéreux, un droit équivalent étant prévu à l'article suivant pour les mutations à titre gratuit, entre vifs et par décès.

Article 67 :

« Au moment de la première mutation à titre onéreux, qui suivra la promulgation de la présente loi, de tout immeuble ou droit immobilier, il sera perçu, indépendamment du droit de mutation, une taxe de 10 % sans décimes.

Cette taxe sera soumise à toutes les règles de perception et de contrôle qui régissent le droit de mutation.

Lors de l'enregistrement des mutations ultérieures, les parties devront justifier du paiement de la taxe,

faute de quoi celle-ci sera perçue à nouveau, sauf restitution. »

Article 68 :

« Au moment de la première mutation à titre onéreux, qui suivra la promulgation de la présente loi, de tout fonds de commerce ou clientèle, il sera perçu, indépendamment du droit de mutation, une taxe de 10 % sans décimes.

Cette taxe sera soumise à toutes les règles de perception et de contrôle qui régissent le droit de mutation.

Lors de l'enregistrement des mutations ultérieures, les parties devront justifier du paiement de la taxe, faute de quoi celle-ci sera à nouveau perçue, sauf restitution. »

La taxe prévue par le projet Loucheur réunit les principales caractéristiques de la taxe complémentaire de la loi du 3 août 1926. C'est un droit d'enregistrement, perçu sur la première mutation ; elle frappe les immeubles et les droits immobiliers, les fonds de commerce et clientèles, à l'exclusion des autres biens immobiliers ; enfin le produit en est affecté à la Caisse d'amortissement.

Toutefois le taux est plus élevé (10 %) et un droit équivalent est prévu par une autre disposition du projet, sur les mutations à titre gratuit.

Section II. — *Les travaux préparatoires*
de la loi du 3 août 1926

§ I. — *Le projet du gouvernement Poincaré*

Le 27 juillet 1926, M. Raymond Poincaré, président du Conseil, ministre des finances, déposait sur le bureau de la Chambre des députés un « projet de loi portant ouverture de crédits supplémentaires au titre du budget général de l'exercice 1926, et création de nouvelles ressources fiscales pour la couverture des dépenses et la dotation d'une caisse d'amortissement ».

L'exposé des motifs justifiait la nécessité urgente d'augmenter les impôts pour restaurer le crédit. « Le Gouvernement, par le présent projet de loi, se propose pour unique but de restaurer le crédit intérieur, condition première de toute tentative de restauration monétaire...

« Restaurer le crédit intérieur, là est le plus pressé. Pour y parvenir, il faut faire flèche de tout bois. L'impôt, encore l'impôt.

« Force nous est donc de recourir à l'impôt. Seul, pendant les mois à venir, l'impôt indirect peut alimenter régulièrement les caisses du Trésor. Nous nous sommes vus contraints de réclamer un lourd effort au pays, près de 2 milliards et demi pour 1926. Nous ne songeons pas à méconnaître la valeur des critiques adressées aux impôts indirects et, dans toute la latitude des droits qui nous seront conférés,

nous nous attacherons à en atténuer les répercussions sur le coût de la vie, et plus particulièrement sur le prix des denrées de première nécessité. En tous cas, le gouvernement en a la conviction unanime, tout impôt est moins lourd que l'inflation, conséquence inévitable de toute insuffisance budgétaire, de tout déséquilibre de la Trésorerie. »

L'aggravation des impôts indirects devait susciter l'émoi des partis de gauche, hostiles par principe à l'impôt indirect. Pour l'apaiser, le gouvernement proposait d'instituer une taxe sur la première mutation, inspirée de leurs idées de prélèvement sur la fortune acquise.

L'exposé des motifs explique, dans le commentaire sur l'article 18 du projet, le but et le mécanisme de la taxe complémentaire.

« ART. 18. — Taxe complémentaire exceptionnelle sur les mutations. En vue d'alimenter la caisse spéciale d'amortissement, nous vous proposons de percevoir, à titre exceptionnel, une taxe complémentaire sur toute mutation à titre onéreux d'immeubles, de fonds de commerce ou de clientèle qui se produira pour la première fois après la promulgation de la présente loi.

« Le taux de cette taxe serait fixé au chiffre modéré de 7 %.

« La taxe complémentaire ne frapperait pas les marchandises neuves dépendant des fonds de commerce, dont la mutation est déjà fortement imposée; elle n'atteindrait pas non plus les ventes ou licitations

de biens de mineurs, d'absents ou d'interdits, qui ont, en général, un caractère forcé et occasionnent des frais de procédure élevés.

« Les parties qui le désireraient pourraient se libérer par avance sur une déclaration souscrite sous le contrôle de l'administration. Afin de favoriser ces paiements anticipés, qui auraient l'avantage de procurer des ressources immédiates à la caisse spéciale d'amortissement, les déclarations souscrites dans l'année de la promulgation de la loi ne donneraient ouverture qu'au tarif réduit de 5 %. Dans cette hypothèse et si la transmission de la propriété avait lieu dans les deux ans de la déclaration pour un prix supérieur, un complément de droit au taux de 7 % serait perçu sur la différence.

« Le produit de la nouvelle taxe, sur la base des mutations effectuées pendant la dernière année, peut être évalué de 800 à 900 millions. Il irait ensuite en décroissant. Mais la caisse d'amortissement y trouverait, si la faculté de paiement anticipé n'était pas utilisée, des ressources supplémentaires très appréciables, pendant environ cinq ans pour les fonds de commerce, et pendant vingt ou vingt-cinq ans pour les immeubles. »

Immédiatement après l'article 18, et comme pour apaiser les susceptibilités conservatrices, l'article 19 diminuait le taux des droits sur les mutations par décès.

§ 2. — *Examen et rapport*
de la Commission des Finances de la Chambre

Le jour même du dépôt du projet de loi, M. de Chappedelaine, rapporteur général de la Commission des Finances, déposait son rapport à la Chambre. Cette célérité, commandée par les événements, fut obtenue grâce à la collaboration étroite des bureaux de l'administration des finances et de la commission des finances. La Chambre déclara l'urgence, procédure tout à fait exceptionnelle, instituée spécialement par la résolution du 20 juillet 1926.

Dans son rapport, M. de Chappedelaine classe la taxe de première mutation parmi les « taxes sur la fortune » et déclare que la commission a estimé juste de faire contribuer la fortune acquise à la diminution des charges de la dette.

Un amendement présenté par M. Chabrun tendait à donner au prélèvement sur la fortune acquise le caractère différent d'un impôt direct et annuel. L'amendement de M. Chabrun était ainsi conçu :

« A partir de la promulgation de la présente loi, les immeubles, droits immobiliers et fonds de commerce sont soumis à un droit annuel de transmission de 1 %. Toutefois, les biens ci-dessus désignés, transmis à titre onéreux postérieurement à l'application de la présente loi et ayant acquitté les droits d'enregistrement, seront dispensés de la taxe susvisée pendant quinze ans pour les immeubles et droits immo-

biliers et pendant neuf ans pour les fonds de commerce. »

La Commission repousse cet amendement et adopte le principe de la taxe, sous la forme même retenue par le projet du gouvernement, d'un droit d'enregistrement sur la première mutation, complémentaire du droit de mutation.

En l'absence de projet précis du gouvernement instituant la caisse spéciale d'amortissement, la Commission, sur la proposition de M. Landry, décide simplement que le produit de la taxe sera « affecté à l'amortissement de la dette publique ».

La commission des finances élargit la portée des exemptions, réservées par le texte du gouvernement aux ventes de biens appartenant à certains incapables. Elle adopte un amendement de M. Landry exonérant de la taxe la première mutation pour les maisons d'habitation construites postérieurement à la promulgation de la loi et vendues avant d'être achevées ou dans l'année de leur achèvement. Dans ce cas, la perception de la taxe est reportée à l'époque de la mutation subséquente.

La commission, d'autre part, estime qu'étant donné le poids de la taxe complémentaire, il y aurait quelque danger à la faire porter sur les transmissions d'immeubles de faible valeur. Elle accueille un amendement de M. Bedouce, qui exonère les mutations d'immeubles ne dépassant pas 5.000 frs, s'il s'agit d'une opération isolée.

Par contre, la Commission repousse l'amendement de M. Taton Vassal tendant à limiter l'exonération prévue en faveur des ventes ou licitations de biens de mineurs, d'absents ou d'interdits, aux opérations dont le prix total d'adjudication ne dépasserait pas 10.000 francs.

Plusieurs membres de la Commission avaient exprimé la crainte de voir la matière imposable fuir devant le taux élevé des droits de mutation qui, pour les ventes d'immeubles, atteindrait, droit et taxe complémentaire réunis, 22 %.

La Commission estima cette appréhension injustifiée, après avoir pris connaissance des statistiques fournies par l'Administration. Même en tenant compte de l'augmentation des prix, le produit des droits de mutation sur les ventes d'immeubles n'avait cessé d'aller en augmentant de 1921 à 1923 :

ANNÉES	PRODUITS	TAUX
(en millions de frs)		
1911.....	172	7 %
1912.....	187	7 %
1913.....	183	7 %
1921.....	756	10 %
1922.....	826	10 %
1923.....	1.001	10 %

§ 3. — *Discussion du projet devant la Chambre*

A la Chambre des députés, les doctrines, une fois de plus, se heurtèrent. La taxe sur la première mutation trouva des défenseurs à gauche : M. Frédéric Brunet, républicain socialiste, en parlait avec satisfaction :

« Nous sommes d'accord avec tous les partis de gauche pour déclarer que l'assainissement financier ne peut résulter que d'un prélèvement sur le capital.

« Ce mot, qui effraye certains esprits, n'a pas fait reculer M. le Président du Conseil; il est entré dans cette voie en proposant de frapper les mutations d'un droit de 7 %.

« La perception de cette taxe sera bien un prélèvement sur le capital. »

M. Camille BENASSY. — « N'exagérez pas, Monsieur Brunet. »

M. BEDOUCÉ. — « C'est une caricature de l'impôt sur le capital. »

M. Frédéric BRUNET. — « C'est bien une forme de prélèvement sur le capital du vendeur ou de l'acquéreur. » (1)

Le principe de la taxe complémentaire est vivement combattu par M. Chabrun, qui défend devant la Chambre le système repoussé par la Commission.

(1) *J. O.*, Débats parlementaires, Chambre, séance du 31 juillet 1926, p. 3.095.

« Il nous est impossible, déclare l'orateur de l'opposition, de laisser voter l'article 18 sans signaler à la Chambre les dangers des dispositions qu'il contient.

« Vous allez, Messieurs, grever d'une telle façon la première transmission à titre onéreux des immeubles que vous allez désorienter le marché immobilier.

« Quels immeubles allez-vous frapper ?

« Vous allez frapper les immeubles qu'on aliène, c'est-à-dire ceux dont on est obligé de se séparer, car en France, lorsqu'on est obligé de faire de son immeuble une marchandise, c'est qu'on est dans une situation précaire. Par conséquent, c'est à des hommes qui ont besoin de réaliser des capitaux que vous allez demander un sacrifice particulièrement lourd.

« Vous allez, en outre, encourager la fraude, car il y aura des dissimulations certaines, n'en déplaise à la direction de l'enregistrement, et contre lesquelles vous ne pouvez rien.

« J'ajoute que ce texte, tel qu'il est conçu, est injuste, car si vous grevez d'une façon trop lourde l'immeuble qu'on vend, certains immeubles qui ne sont jamais transmis... »

M. Raymond DAUTHY. — « Il y a les immeubles appartenant à des sociétés. »

M. CHABRUN. — « ... Et auxquels vous ne demandez rien, pourraient payer quelque chose.

« J'avais proposé une modification du texte, créant un droit annuel de transmission sur les immeubles. Le rendement de ce droit annuel de transmission,

d'après les renseignements que j'avais et d'après les calculs que j'ai faits, pouvait être assez élevé pour éviter d'avoir à augmenter la taxe sur le chiffre d'affaires et le taux de la cédule des bénéfices commerciaux.

« Il y avait là, Messieurs, une politique à suivre. Elle vous permettait de ne pas créer les impôts par lesquels vous allez faire monter le prix de la vie, épuiser votre trésorerie et courir à l'inflation. Elle vous permettait aussi de frapper plus directement la richesse acquise, et pas seulement l'immeuble, quand il devient une marchandise.

« Je regrette que le gouvernement ne se soit pas rendu à mes raisons et de n'avoir pas été suivi par la Commission. Mais je suis obligé de protester et de vous mettre en garde, Messieurs, contre les dangers de la taxe qui vous est soumise. » (*Applaudissements à l'extrême gauche et sur divers bancs, à gauche.*)

M. Poincaré, président du Conseil, répond aux critiques formulées par M. Chabrun.

« Je me borne, dit-il, à rappeler ce que j'ai indiqué ce matin; il s'agit ici d'une taxe exceptionnelle et transitoire destinée à constituer la première dotation de la Caisse d'amortissement.

« Il est de toute évidence que si nous ne voulons pas demander des sacrifices exceptionnels, nous ne pourrons la constituer. Par conséquent, tous les dangers que M. Chabrun voit dans la proposition,

— et qui n'y sont pas — se réaliseront, au contraire, si l'article est repoussé.

« J'ajoute que la proposition qu'il regrette de n'avoir pas vu accepter par le gouvernement et la Commission serait beaucoup plus lourde, parce que beaucoup plus longue.

« Notre texte ne prévoit qu'une taxe exceptionnelle à l'occasion de la première mutation, et c'est fini, pour doter la Caisse d'amortissement. Le système de M. Chabrun, au contraire, s'échelonnerait au moins sur une quinzaine d'années, si je ne me trompe.

« Par conséquent, à tous points de vue, le texte que nous vous proposons est, comme l'a jugé la commission des finances, très supérieur, je me permets de le dire à l'honorable M. Chabrun... Les services du ministère des Finances, après avoir étudié comparativement les deux systèmes, n'ont pas eu un moment d'hésitation. »

M. Ferdinand BOUGÈRE. — « C'est un prélèvement sur le capital que paieront seuls les propriétaires fonciers. »

Le rapporteur général répond à son tour à une objection présentée par M. Chabrun. « M. Chabrun a très éloquemment ici, comme il l'avait fait devant la commission des finances, défendu son point de vue et proposé un texte qui donnerait, sans doute, des ressources plus considérables que celles prévues par notre projet.

« Je tiens à lui dire que ce ne sont pas les pauvres gens, obligés de vendre leurs immeubles, qui auront à acquitter ce droit de 7 %. Ici, comme pour les autres droits, cette charge incombera naturellement à l'acquéreur. » (*Mouvements divers.*)

M. Lefas se montre inquiet des résultats d'une lourde aggravation des droits sur les premières mutations.

« On ne peut se dissimuler que ce super-impôt de mutation — qui, joint aux autres impôts et frais d'acte, portera sur la première mutation les frais à 25 % au moins, — c'est-à-dire au quart du prix de l'immeuble — est certainement un fardeau considérable. Je suis sceptique sur le résultat qu'on obtiendra.

« Pour que ce super-impôt ne se dévore pas lui-même, il serait bon de le limiter aux cas où il ne heurte pas trop l'équité. »

A ce sujet, M. Lefas demande au président du Conseil une précision.

« Il faut qu'il soit bien entendu que le nouveau texte ne joue pas pour les habitations à bon marché, lesquelles sont généralement vendues dans l'année même de leur construction et quelquefois même avant. »

Le président du Conseil répond en ces termes :

« L'Administration pourra certainement appliquer le délai de cinq ans en ce qui concerne les habitations à bon marché. Il n'y aura donc pas un versement immédiat de la totalité de la taxe. »

« Comme je l'ai dit ce matin, conclut le président du Conseil, il s'agit de doter la Caisse d'amortissement. J'entends dire partout, dans la France entière, que tous les contribuables, les plus fortunés les premiers, sont disposés à faire un sacrifice une fois fait pour constituer la Caisse d'amortissement. C'est la pensée que le gouvernement a essayé de réaliser. Il fait appel au patriotisme de la Chambre et il a la conviction qu'elle le suivra. » (*Applaudissements au centre et à droite.*)

La discussion est close et la Chambre adopte l'article 18 à mains levées.

La Chambre décide que la loi sera promulguée dans les trois jours, conformément à l'article 7 de la loi constitutionnelle du 16 juillet 1875.

§ 4. — *Rapport au nom de la commission des finances du Sénat et vote du Sénat*

Le projet de loi est aussitôt soumis, le 3 août, au Sénat, qui le renvoie pour examen à sa Commission des finances.

Dans le rapport déposé au nom de la Commission sur le bureau du Sénat, M. Henry Chéron, rapporteur général de la Commission des finances, étudie avec pondération la mesure proposée par l'article 18. Il déclare que la Commission des finances n'est pas opposée à ce que cet effort supplémentaire soit demandé à la fortune acquise.

La taxe sur la première mutation offre l'avantage de ne soulever aucune difficulté de perception, mais le rapporteur se montre sceptique sur les résultats financiers de la mesure envisagée.

« Votre Commission, déclare M. Henry Chéron, croit devoir faire les réserves les plus expresses, tant sur le produit de la nouvelle taxe que sur les répercussions que sa création est susceptible d'avoir sur les recettes provenant des droits ordinaires sur les mutations à titre onéreux.

« ... L'augmentation de 7 % que supporteront toutes les premières ventes réalisées après la promulgation de la présente loi aura pour effet de porter ces tarifs à 22 et 16 % indépendamment, le cas échéant, des surtaxes.

« Ces droits particulièrement élevés sont, en principe, supportés par l'acheteur, mais comme ce dernier est obligé de tenir compte du prix auquel lui revient l'immeuble ou le fonds de commerce, il est à craindre qu'il offre au vendeur un prix moins élevé. Ce dernier acceptera-t-il, dans ces conditions, de vendre? C'est douteux. Il est donc fort possible, tout au moins les premiers temps, qu'il y ait un ralentissement appréciable des transactions.

« Cette situation se traduira par des moins-values à la fois sur les droits de mutation ordinaires et sur la taxe exceptionnelle. »

Néanmoins, en raison des circonstances difficiles, le rapporteur général conclut, au nom de la Com-

mission sénatoriale, à l'adoption pure et simple du projet financier voté par la Chambre des députés.

Devant la Haute Assemblée, le président du Conseil se borna à reprendre les développements qu'il avait exposés à la Chambre et le projet fut adopté, sans avoir soulevé, à propos de la taxe complémentaire sur la première mutation, d'autre incident qu'une demande de précision sur l'exemption des habitations à bon marché.

Section III. — *La loi constitutionnelle du 10 août 1926*

Le vote par les deux Chambres du texte de l'article 18, suivi de la promulgation par le Président de la République, conférait la valeur législative à l'institution de la taxe complémentaire sur la première mutation. Mais désireux de garantir sous une forme solennelle le caractère obligatoire de l'amortissement de la dette publique, le président du Conseil avait envisagé, comme il l'avait annoncé aux Chambres au cours de la discussion du projet financier, de consacrer par une disposition constitutionnelle l'autonomie et la dotation de la Caisse d'amortissement, dont la taxe sur la première mutation devait constituer une des ressources.

Conformément à la procédure de revision de la constitution, les deux Chambres adoptèrent séparément un projet de résolution en ce sens, après un débat de caractère juridique étranger à la taxe sur la première mutation.

L'Assemblée nationale se réunit à Versailles le 10 août 1926. De vifs incidents marquèrent la discussion générale, qui dura de neuf heures du matin à huit heures du soir.

Les considérations d'ordre purement financier présentées à cette occasion n'étaient que le résumé des principales opinions émises depuis deux ans devant les deux Chambres. Mais une controverse fut soulevée sur un point qui nous intéresse plus particulièrement : la force exécutoire de la loi qui allait être votée et la portée de son caractère constitutionnel. La question ne fut d'ailleurs pas résolue au cours de cette séance.

Au nom du parti socialiste, M. Léon Blum contesta l'utilité de cette réunion de l'Assemblée nationale et émit des doutes sur la valeur obligatoire pour le Parlement de la disposition proposée au vote de l'Assemblée nationale.

« Tout au plus vous ferai-je remarquer qu'en ce moment, sénateurs et députés, devenus membres de l'Assemblée nationale, nous sommes en train de manquer quelque peu à nos devoirs envers nous-mêmes, de commettre vis-à-vis de nous-mêmes un petit péché d'impertinence et que, dans cette défiance que montre soudain l'Assemblée formée par notre réunion vis-à-vis des deux assemblées que nous étions hier, et que nous serons demain, il y a quelque chose qui, à première vue, peut sembler assez peu explicable.

« Nous nous demandons pourquoi nous avons ainsi éprouvé la nécessité de nous tresser à nous-mêmes des liens et des lisières dont nous n'avons peut-être pas besoin.

« Je ne sais pas qui pourrait sérieusement mettre en doute que la Chambre et le Sénat, même sans être liés par une obligation constitutionnelle, auraient continué de voter, tant qu'ils en auraient perçu la nécessité, les crédits nécessaires pour l'amortissement de la dette publique, que, tant qu'elles auraient jugé sage de persister dans un certain plan d'amortissement, cette contrainte aurait été quelque peu inutile.

« Si vous voulez bien regarder les choses de près, quelle obligation créez-vous en ce moment ? Vous vous créez l'obligation d'affecter un certain nombre de recettes à un objet, ou plutôt à deux objets, qui sont le service des intérêts de la dette flottante et son remboursement jusqu'à une somme déterminée. Vous ne vous obligez pas, Chambre et Sénat, à créer ces recettes ; vous restez libres demain, comme vous l'êtes aujourd'hui, de ne comprendre dans l'état joint annuellement au budget, ni les recettes des tabacs, s'il vous plaît de supprimer l'impôt sur les tabacs, ni l'impôt sur les mutations, ni l'impôt sur les successions (*Applaudissements à l'extrême gauche*), s'il vous plaît d'en changer le taux ou même de le supprimer.

« Le gouvernement a demandé, il a obtenu, que l'on insérât dans le texte, au cas où ces recettes

nommément spécifiées disparaîtraient ou seraient réduites, qu'elles seraient remplacées par une annuité budgétaire. Mais qui donc vous obligera, Chambres, à voter tel ou tel crédit budgétaire? »

Un membre, à droite. — « L'Assemblée nationale. »

M. LÉON BLUM. — « Et si vous vous y refusez, quelle est donc l'autorité qui pourra vous y contraindre? » (*Interruptions à droite et au centre.*)

Le texte de l'amendement à la constitution proposé aux suffrages de l'Assemblée nationale fut adopté dans la séance du 10 août 1926.

ARTICLE UNIQUE. — La loi constitutionnelle du 25 février 1875, relative à l'organisation des pouvoirs publics, est complétée par un article ainsi conçu :

« L'autonomie de la caisse de gestion des bons de la défense nationale et d'amortissement de la dette publique a le caractère constitutionnel. Seront affectés à cette Caisse, jusqu'à l'amortissement complet des bons de la défense nationale et des titres créés par la Caisse :

« 1. - Les recettes nettes de la vente des tabacs ;

« 2. - Le produit de la taxe complémentaire et exceptionnelle sur la première mutation, le produit des droits de succession et les contributions volontaires.

« Le produit des ressources ci-dessus énumérées au cours du premier exercice qui suivra la promul-

gation de la présente loi constitue la dotation annuelle minimum de la Caisse d'amortissement. En cas de diminution ultérieure de ces ressources, un crédit au moins égal à cette insuffisance sera inscrit au budget. »

CHAPITRE II

Des difficultés relatives à la date d'entrée en vigueur
de la taxe complémentaire sur la première mutation

Des difficultés sérieuses se sont élevées sur la fixation du moment précis à partir duquel la taxe complémentaire est entrée en vigueur. Elles résultent, d'une part, des dispositions quelque peu contradictoires des alinéas 1^{er} et 7 de l'article 18 de la loi du 3 août 1926, et, d'autre part, de la procédure exceptionnelle suivie par le gouvernement pour la publication de l'article 18. Par ailleurs, des contestations ont surgi entre les notaires et leurs clients et une question délicate s'est posée sur la responsabilité de ces officiers ministériels envers leur clientèle.

Section I. — *La procédure exceptionnelle
de publication*

La loi du 3 août 1926 a été promulguée par un décret pris à la date du même jour et publié au *Journal Officiel* du lendemain.

En vertu de l'article 2 (1) du décret du 5 novembre 1870 du gouvernement de la défense nationale, qui a

(1) ART. 2. « Les lois et les décrets seront obligatoires à Paris, un jour franc après la promulgation, et partout ailleurs dans l'étendue de chaque arrondissement, un jour franc après que le

force de loi, les intéressés auraient disposé, pour faire enregistrer au tarif antérieur, c'est-à-dire sans avoir à supporter la taxe sur la première mutation, les actes portant mutation d'immeubles ou de fonds de commerce, d'un délai d'un jour franc comptant, à Paris, à partir de la promulgation, et de l'arrivée du *Journal Officiel* au chef-lieu de l'arrondissement, dans les autres communes.

Mais les pouvoirs publics ont voulu éviter que les redevables ne missent à profit ce court délai pour éluder le paiement du nouvel impôt. Le bien transféré aurait sans doute supporté la taxe lors de la mutation suivante, mais cette opération pouvait n'intervenir que dans un intervalle plus ou moins éloigné, et le Trésor avait un besoin urgent de ressources.

En vue de lui assurer la perception immédiate de la taxe sur toutes les mutations d'immeubles et de fonds de commerce, le gouvernement avait inséré dans l'article 18 du projet financier qui fut adopté par le Parlement la disposition suivante :

« La taxe complémentaire est applicable à tous
« les actes non encore enregistrés et aux mutations
« non déclarées au moment de la promulgation de
« la présente loi. »

numéro du *Journal Officiel* qui les contient sera parvenu au chef-lieu de cet arrondissement. Le gouvernement, par une disposition spéciale, pourra ordonner l'exécution immédiate d'un décret. »

D'autre part, le gouvernement a eu recours, pour la publication de l'article 18, à une procédure exceptionnelle. Il en a fait télégraphier le texte aux préfets dans la nuit du 3 au 4 août, avant même la publication du décret de promulgation, paru au *Journal Officiel* du 4 août. Dès réception des télégrammes aux chefs-lieux des départements, les préfets, avisés du contenu de l'article 18, en ont immédiatement ordonné par arrêtés l'impression et l'affichage.

Deux ordonnances royales du 27 novembre 1816 et du 18 janvier 1817 autorisent, en effet, le gouvernement à publier les lois par arrêtés préfectoraux et, dans ce cas, les déclarent exécutoires à compter du jour de cette publication (1).

On a soutenu que, depuis le décret-loi du 5 novembre 1870, le gouvernement avait perdu le

(1) *Ordonnance du 27 novembre 1816*, art. 4. — « Néanmoins, dans les cas où les lieux où nous jugerons convenable de hâter l'exécution, les lois et ordonnances seront censées être publiées et seront exécutoires du jour où elles seront parvenues au préfet, qui en constatera la réception. » (Duvergier, 1837, XXI, p. 56). — *Ordonnance du 18 janvier 1817* : ART. 1^{er}. — « Dans les cas prévus par l'article 4 de notre ordonnance du 27 novembre 1816, où nous jugerons convenable de hâter l'exécution des lois et de nos ordonnances, en les faisant parvenir extraordinairement sur les lieux, les préfets prendront incontinent un arrêté par lequel ils ordonneront que lesdites lois et ordonnances seront imprimées et affichées partout où besoin sera. » — ART 2. — « Lesdites lois et ordonnances seront exécutées à compter du jour de la publication faite dans la forme prescrite par l'article ci-dessus. »

droit de prescrire l'exécution immédiate des lois. L'article 12 de ce décret ne prévoit cette faculté que pour les décrets, et il aurait ainsi implicitement abrogé les dispositions correspondantes des ordonnances de 1816 et de 1817.

La rédaction de l'article 2 s'explique tout autrement.

On avait autrefois prétendu que les prescriptions précitées des ordonnances de 1816 et de 1817 ne visaient que les lois et les ordonnances-lois (ou décrets-lois). C'est pour clore la discussion sur ce point que l'article 2 applique aux décrets la procédure d'exécution hâtée.

Il n'a pas entendu abroger ni restreindre les dispositions des ordonnances : après avoir, dans l'article 2, autorisé l'exécution immédiate des décrets, il vise dans l'article 3 les actes législatifs (1).

Par deux arrêts du 6 février 1874 (2) et du 8 novembre 1918 (3), la Cour de cassation a reconnu la validité de la procédure exceptionnelle de publication des lois. L'insertion des lois et décrets au *Bulletin Officiel*, qui constitue le mode de publication obligatoire dans les cas ordinaires, est valablement remplacée, décide la Cour suprême, dans les cas d'urgence par les formalités prévues à l'article 1^{er}

(1) Décret du 5 novembre 1870, art. 3 : « Les préfets et les sous-préfets prendront les mesures nécessaires pour que les actes législatifs soient imprimés et affichés partout où besoin sera. »

(2) Pand. Chr.

(3) S., 1920, 1.877.

de l'ordonnance du 18 janvier 1817. La disposition de l'article 2 du décret du 5 novembre 1870, qui autorise l'exécution immédiate d'un décret, n'offre aucune contrariété avec celles des ordonnances de 1816 et 1817 relatives à la publication des lois. Les arrêts du 4 mars 1931 et du 17 février 1932 se bornent à affirmer que ces dispositions sont toujours en vigueur (1).

Les pouvoirs publics ont assez fréquemment utilisé la procédure exceptionnelle des ordonnances de 1816 et de 1817, en vue surtout d'empêcher les intéressés, par une rapide entrée en vigueur de mesures fiscales ou douanières, de multiplier hâtivement leurs opérations à l'abri d'une législation plus favorable.

Le gouvernement avait notamment usé de la procédure télégraphique pour assurer l'entrée en vigueur immédiate de la loi du 22 mars 1924 portant création de nouvelles ressources fiscales et instituant le double décime. Certains commerçants se plaignirent d'avoir été lésés; non prévenus de l'existence de nouvelles taxes, ils avaient dû les acquitter sans pouvoir les récupérer sur leurs clients. M. Lefas, député, déposa une proposition de loi (2) tendant à interdire la promulgation des lois par télégrammes, sauf en cas

(1) Rép. Defrénois, art. 22.935 et 23.075.

(2) *J. O.*, Déb. parlem., Chambre, 14^e législature, Annexés, n° 197.

d'urgence prévue par le législateur. Le gouvernement a manœuvré pour empêcher cette proposition de venir en discussion devant le Parlement.

Section II. — *Date d'entrée en application
de la taxe sur la première mutation*

Une fois admise la validité de la procédure exceptionnelle de publication des lois, il reste à résoudre une question délicate : à partir de quel moment précis devient exécutoire une disposition législative publiée par arrêté préfectoral ?

Lors de la mise en vigueur de la loi du 22 mars 1924 et de la loi du 3 août 1926, la Régie a appliqué les nouveaux droits sur tous les actes présentés à la formalité dès le matin du jour de l'affichage des textes législatifs aux chefs-lieux de préfecture, c'est-à-dire le 23 mars 1924 et le 4 août 1926, même avant l'heure où l'affichage avait été effectué.

Dès le 4 août 1926, le Directeur général de l'Enregistrement adressait une circulaire à ses services au sujet du recouvrement immédiat de la taxe. Une circulaire du 12 août précisait en ces termes la position de la Régie :

« Il a été spécifié, notamment, que la taxe serait due dès le 4 août 1926, sur tous les actes, quelle que soit leur forme et quelle que soit leur date, qui seraient présentés à la formalité à cette date ou à une date postérieure. Afin de lever l'incertitude qui a pu se produire au premier jour de l'application

de la loi sur l'exigibilité de la taxe, je vous rappelle que cet article 18 a été promulgué télégraphiquement dans la nuit du 3 au 4 août, selon les conditions prescrites par l'article 1^{er} de l'ordonnance du 18 janvier 1817. Par suite, l'article 18 est entré en vigueur dès le matin du 4 août, alors même que l'arrêté des préfets ordonnant l'affichage du texte de cet article n'aurait été pris que dans le courant de ce jour. D'autre part, l'alinéa 7 de l'article, qui déclare la taxe applicable à tous les actes non encore enregistrés et aux mutations non déclarées au moment de la publication de la loi, ne fait aucune distinction ni réserve en ce qui concerne les actes et les mutations réalisés avant le jour de cette publication. Il en résulte que la taxe est exigible : 1° sur tous les actes authentiques ou sous seings privés non présentés à la formalité avant le 4 août, encore bien qu'ils aient acquis date certaine avant ce jour, ou que les délais fixés par les lois en vigueur pour leur enregistrement ne fussent pas, à cette date du 4 août, parvenus à expiration ; 2° sur toutes les mutations non déclarées avant le 4 août, même s'il est justifié que ces mutations se sont effectivement réalisées antérieurement à cette date. »

La jurisprudence est longtemps restée hésitante sur cette question. D'après certains tribunaux, la loi publiée par affiches était exécutoire à partir du lendemain du jour de l'affichage (1) ; d'après

(1) Trib. Prades, 13 juillet 1856 ; Charleville, 15 janv. 1863 ; Valenciennes, 1^{er} mai 1862 ; Journ. du Not., 15.875, 17.637, 17.957 ;

d'autres décisions judiciaires, le jour même de l'affichage, soit dès le matin de ce jour, selon la prétention de la Régie (1), soit à compter du moment de l'affichage (2).

Trois récents arrêts de la Cour de cassation ont condamné la thèse de la Régie et fixé la jurisprudence sur cette question si controversée.

Se limitant aux données de l'espèce, la Chambre civile et la Chambre des requêtes, dans leurs arrêts du 4 mars 1931 (3) et du 2 février 1932 (4) se bornent à décider, selon des « attendus » identiques, que les lois du 22 mars 1924 et du 3 août 1926 n'ont pu devenir obligatoires avant d'être affichées.

« Attendu que si les ordonnances de 1816 et 1817, encore en vigueur, permettent d'assurer la mise à exécution rapide des lois urgentes, il ne s'ensuit pas que ces lois puissent être tenues pour obligatoires avant l'accomplissement des mesures de publicité prescrites, et notamment avant l'affichage ; que c'est la publication de la loi qui la rend obligatoire et que

Trib. Seine, 18 mai 1864, Gaz. Trib, 19 mai 1864 ; Poitiers, 18 janvier 1926, Rép. Defrénois, art. 21.630 ; Trib. Limoux, 20 juillet 1926, Rép. Defrénois, art. 21.379.

(1) Limoges, 1^{er} juillet 1921 et 7 janvier 1922 ; Trib. St-Etienne, 2 fév. 1922 (sol. implic.), Rev. Enreg. 7767, 7831, 7832 ; Trib. Le Puy, 21 mars 1925, J. Enreg. 32.892 ; Trib. Versailles, 1^{er} février 1927, Rép. Defrénois, art. 21.630.

(2) Trib. La Rochelle, 22 nov. 1927, Rép. Defrénois, art. 21.631 ; Trib. Metz, 30 juillet 1925, Rép. Defrénois, art. 21.010.

(3) Rép. Defrénois, 1931, art. 22.735.

(4) Rép. Defrénois, 1932, art. 23.075.

cette publication comprend l'ensemble des faits qui ont pour objet de porter à la connaissance du public le texte nouveau ; qu'à moins de porter atteinte à la règle de non-rétroactivité des lois, la loi du 22 mars 1924 (la loi du 3 août 1926) ne pouvait donc recevoir exécution pour le temps qui a précédé l'affichage. Attendu, sans doute, qu'une disposition spéciale aurait pu autoriser la perception du double décime (de la taxe dont il s'agit), même pour les faits générateurs de l'impôt antérieurement accomplis, mais qu'une telle disposition ne se rencontre pas dans la loi du 22 mars 1924 (du 3 août 1926). »

Dans l'espèce soumise à la Chambre des requêtes se présentait une difficulté particulière résultant de la rédaction imprécise de l'article 18 de la loi du 3 août 1926. Aux termes de l'alinéa 7, la taxe complémentaire est applicable « à tous les actes non enregistrés et aux mutations non déclarées au moment de la promulgation de la loi ». S'attachant à ce terme, la Régie prétendait que la loi était devenue applicable à partir de la promulgation au sens technique, c'est-à-dire du décret, publié à l'*Officiel* le 4 août au matin, par lequel le chef de l'Etat ordonne l'exécution de la loi.

La Cour de cassation n'a pas retenu cette argumentation. L'alinéa 1^{er}, qui pose le principe de la taxe, la déclare applicable « à partir de la publication de la présente loi ». La Cour a estimé que le mot « promulgation » avait été employé à tort, comme il arrive souvent, et que les rédacteurs du

texte n'y avaient pas attaché une valeur technique, mais l'avaient employé comme l'équivalent du mot « publication ».

« Attendu que... le principe essentiel inscrit dans l'alinéa 1^{er} de l'article 18 est la perception de la taxe « à partir de la publication de la présente loi » ; que, par cette disposition, le législateur a voulu, quelles que soient les préoccupations qui se sont manifestées lors des travaux préparatoires, que la loi ne fût pas obligatoire avant l'accomplissement des faits destinés à rendre public le texte nouveau et, en particulier, avant l'affichage ; qu'à moins de prêter au législateur l'intention de rapporter, dans l'alinéa 7 du même article, la règle posée dans l'alinéa 1a, le mot « promulgation » de l'alinéa 7 doit s'interpréter par référence à la disposition de l'alinéa 1^{er} dont il n'a pu modifier le sens et la portée. »

L'arrêt de la Chambre civile du 17 février 1932 (1) précise que la loi publiée d'urgence par affichage (en l'espèce, la loi du double décime) ne devient exécutoire que le lendemain du jour de l'affichage à la préfecture du département. Après avoir reproduit les attendus des deux arrêts précédents, qui subordonnent le caractère exécutoire d'une loi à sa publication, la Cour justifie en ces termes sa décision : « Attendu... qu'en principe, la loi n'est exécutoire qu'après l'expiration d'un certain délai couru depuis

(1) Rép. Defrénois, 1932, art. 23.076.

la publication ; que l'ordonnance de 1817 (article 2) dispose expressément que les lois imprimées et affichées dans les conditions qu'elle prescrit seront exécutoires « à compter du jour de la publication » ; que ces expressions, substituées à celles qu'employait l'ordonnance de 1816, s'entendent naturellement comme fixant au jour qui suit celui de l'affichage l'entrée en vigueur de la loi. »

Cette jurisprudence est conforme au principe général d'après lequel le *dies a quo* ne compte pas dans les délais et met les contribuables à l'abri de la surprise, en leur donnant un court délai pour apprendre que l'affichage a été effectué et connaître le texte de la loi.

Section III. — *Contestations entre les notaires et leurs clients*

La disposition de l'alinéa 7 et l'interprétation qu'en donnait la Régie n'allaient pas manquer, comme l'avait déjà fait l'application de la loi du 22 mars 1924, de placer les notaires, tenus d'avancer les droits de la formalité sans avoir pu recevoir des parties l'avance de la taxe, dans une situation délicate en face de leur clientèle et de susciter des contestations et des actions en responsabilité.

§ 1. — *Lettre de protestation
de l'Association nationale des notaires*

Le président de l'Association nationale des notaires de France adressa au Directeur général des contributions directes, de l'enregistrement, des domaines et du timbre, la lettre de protestation suivante :

« L'article 20 de la loi du 22 frimaire an VII ne prescrit l'enregistrement des actes notariés que dans les dix ou quinze jours de leur date ; les bonnes relations des notaires et des receveurs ont donné naissance à des usages locaux, en vertu desquels les actes ne sont soumis à la formalité qu'une fois par semaine et à jour fixe convenu. Les notaires, convaincus que leurs actes ne pouvaient être taxés qu'au droit résultant des lois en vigueur au moment de leur réception, n'avaient donc pas de motifs *a priori* pour contrevenir aux usages en faisant enregistrer plus tôt des contrats ayant date certaine. La doctrine et la jurisprudence sont d'accord pour reconnaître que l'article 1319 du code civil, qui donne foi à l'acte authentique, s'applique à toutes les attestations qui y sont contenues, y compris la date. Celle-ci est, en outre, le plus souvent corroborée par le registre des quittances à souches.

« Cependant, si l'Administration avait quelques sentiments de suspicion — sentiments dus à des faits isolés que nous déplorons, dont nous blâmons avec la plus grande énergie les auteurs responsables, et qu'il serait, de toute façon, souverainement injuste

d'étendre par généralisation à toute la corporation — n'aurait-il pas suffi qu'elle fît au besoin procéder par ses agents au visa des répertoires?

« Quand, le mercredi 4 août, les notaires ont déposé au bureau d'enregistrement leurs actes des jours précédents et qu'ils ont été invités par les receveurs à acquitter la taxe complémentaire, ils ont dû en faire l'avance de leurs deniers personnels, puisqu'elle n'avait pas été prévue dans le calcul des provisions consignées par les parties.

« Mais dès qu'ils en réclamèrent à celles-ci le remboursement, il en résulta pour eux toutes sortes d'ennuis et de difficultés. Les clients firent entendre de vives récriminations; acquéreurs et vendeurs se disputèrent pour rejeter la charge les uns sur les autres, ne se retrouvant d'accord que pour reprocher au rédacteur de l'acte de ne l'avoir pas fait enregistrer plus tôt. Dans plus d'un cas, le notaire s'est heurté et se heurte encore à un refus catégorique, d'où pour lui grosses pertes d'argent et souvent aussi perte de clientèle.

« Or, on ne saurait accuser les notaires d'avoir manqué de diligence, nous en avons dit les raisons plus haut. En outre, ceux en résidence dans des localités où il n'existe pas de bureau d'enregistrement n'ont pas pu, le 3 août, présenter leurs actes à la formalité; ceux mêmes qui ont un receveur à leur porte se sont trouvés dans un semblable empêchement, si les actes ont été signés l'après-midi après 16 heures. Ce sont là des détails, mais le public ne

les comprend pas et crie à l'injustice, ce qui est extrêmement fâcheux.

« L'Association Nationale des Notaires de France a été saisie de réclamations venues de tous les points du territoire. Nous savons que de nombreuses demandes de restitution ont été transmises à la Direction générale de l'enregistrement, et nous faisons appel à votre bienveillance en faveur des auteurs de ces pétitions. »

§ 2. — *Contestations entre notaires et clients*

Des clients, mécontents de supporter cette taxe, prétendaient que le notaire aurait pu l'éviter par une plus grande diligence ; ils ont intenté des actions en responsabilité contre des notaires, ou opposé au recours en remboursement des droits une fin de non recevoir fondée sur une faute.

Les juridictions de fond ont apprécié différemment la responsabilité, selon qu'elles ont considéré l'obligation du notaire de faire enregistrer leurs actes comme née de la loi ou d'un mandat.

Dans une espèce jugée par le tribunal de Melun le 25 novembre 1927 (1), le notaire avait appelé l'attention des parties, au moment de la signature de l'acte, passé le 28 juillet 1926, sur l'imminence du vote de la loi et leur avait demandé de lui envoyer d'urgence consignation des droits. Il avait reçu les fonds le 30

(1) J. des Not., 20 février 1928, p. 161.

et avait fait enregistrer l'acte le 4 août. La Régie avait perçu la taxe de 7 %.

Le tribunal de Melun a débouté le notaire de son action en remboursement de la taxe à la première mutation. Dans ses attendus, le jugement assigne à la formalité un double objet et distingue l'obligation professionnelle du notaire envers le fisc et son obligation comme mandataire envers les parties.

« Attendu que la formalité de l'enregistrement a un double objet, qu'elle constitue, d'une part, un service public qui, à l'égard des actes notariés, n'a d'autre utilité que de prévenir les antedates et que, d'autre part, elle sert de base à la perception d'un impôt ;

« Attendu que ces deux objets sont distincts et que, si les dispositions de l'article 33 de la loi du 22 frimaire an VII, modifié par l'article 10 de la loi du 10 juin 1824, donnaient en l'espèce au notaire le droit de ne faire enregistrer l'acte reçu par lui le 28 juillet 1926 que dans le délai de dix jours et que, si aucun manquement à ses obligations professionnelles vis-à-vis de l'Administration de l'enregistrement ne peut être relevé contre lui, il ne s'ensuit pas que, vis-à-vis de ses clients, il ait eu également le droit d'attendre dix jours pour l'exécution du mandat de payer le montant des droits de mutation, qui lui avait été adressé le 28 juillet et qu'il avait touché le 30 juillet ;

« Attendu que la responsabilité des notaires peut être engagée, soit par des actes ressortissant spécia-

lement de leur ministère, soit par les fautes commises dans le cours du mandat qui leur a été confié. »

Le jugement s'appuie sur ce second chef : le notaire « a commis une négligence dans l'exercice de son mandat. »

Dans des espèces analogues, le tribunal de la Haute-Saône, par un jugement du 25 mai 1927 (1), la Cour de Rennes, par un arrêt du 13 juin 1928 (2), et le tribunal de Valenciennes, dans un jugement du 11 juillet 1928 (3), ont, au contraire, écarté la responsabilité du notaire. Le tribunal de la Haute-Saône retient l'idée du mandat, mais il admet qu'un cas fortuit et une faute du mandant en ont empêché l'exécution. La Cour de Rennes et les juges de Valenciennes écartent l'idée du mandat. *

Le tribunal de Valenciennes surtout rejette nettement la notion du mandat légal : « Attendu que, d'une façon générale, on ne saurait donner au notaire le caractère de mandataire pour le remboursement des avances qu'il a pu faire pour le versement des droits d'enregistrement ; attendu que c'est en vertu d'une obligation qui lui est personnellement imposée par le législateur qu'il acquitte ces droits, sauf à s'en faire rembourser, obligation qui résulte de l'application de l'article 20 de la loi du 22 frimaire an VII, qui lui fixe un délai pour l'accomplissement de cette

(1) Rép. Defrénois, 1927, art. 21.436.

(2) Id., 1928, art. 21.782.

(3) Id., 1929, art. 21.961.

formalité et qui, de plus, le rend même personnellement responsable du paiement des dits droits. »

Dans l'espèce, le notaire n'avait reçu aucun mandat spécial, notamment celui de faire enregistrer l'acte de vente sans délai. « Même à supposer — ce qui n'est pas le cas — que M^e X... ait été le mandataire de B... pour l'enregistrement, aucune faute, aucune négligence ne peut être relevée à son encontre. » Le notaire avait prévenu son client qu'il avait intérêt à hâter la réalisation du contrat ; l'acte avait été signé le 2 août et enregistré le 4 août.

Les décisions écartant la responsabilité du notaire nous paraissent exactement motivées.

« L'idée d'un mandat est inconciliable avec l'obligation légale, personnelle, directe du notaire... La formalité « sert de base à la perception d'un impôt », mais l'obligation du notaire a pour seul but de garantir au fisc cette perception ; elle n'est pas l'exécution d'un mandat des parties de payer les droits.

Le notaire ne saurait donc être responsable envers les parties du seul fait d'avoir rempli son obligation de faire enregistrer l'acte dans le délai légal. L'exécution d'une obligation légale ne peut constituer une faute.

Pour engager sa responsabilité, les parties doivent prouver qu'il a commis soit une faute dans sa gestion, par exemple, causé par sa négligence, son impéritie ou une autre faute professionnelle la perception de

droits d'enregistrement (1), soit une faute dans l'exécution d'un mandat exprès ou tacite, dont il leur appartient de démontrer l'existence. » (2)

En présentant leur acte à la formalité le 4 août, les notaires étaient fondés à se croire à l'abri de toute responsabilité. Ils avaient respecté le délai légal d'enregistrement et, même s'ils avaient eu connaissance des intentions du législateur, les principes régissant les délais d'exécution des lois leur donnaient encore au moins la journée du 4 pour faire la formalité.

Section IV. — *Ventes judiciaires*

Des difficultés analogues ont été soulevées dans l'application de la loi par des retards imputables aux tribunaux.

Des ventes judiciaires en instance devant les tribunaux antérieurement au 4 août 1926 n'ont été effectivement enregistrées qu'après le 3 août. Or, le montant des droits d'enregistrement avait été versé au greffe du tribunal bien avant la promulgation de la loi. La taxe de 7 % ne semblait donc pas exigible, le retard apporté à la vente n'étant pas imputable aux parties.

Cependant, interrogé sur ce point, le ministre des finances répondit que la taxe était exigible. L'ar-

(1) Montpellier, 23 juin 1902, D. 92.338, note Duparc. *J. N.*, 1902, p. 619 et note.

(2) BRISSE, *Essai sur le rôle fiscal du notaire*, p. 111-112.

ticle 18 de la loi du 3 août 1926 dispose, en effet, de la façon la plus expresse en son septième alinéa que la taxe complémentaire est applicable à tous les actes non encore enregistrés au moment de la promulgation de la loi, sans distinguer les causes de ce défaut d'enregistrement (1)

(1) Rép. du ministre des finances à une question écrite de M. Gadaud, député. *J. O.* du 14 nov. 1926.

DEUXIEME PARTIE

ETUDE JURIDIQUE DE LA TAXE SUR LA PREMIERE MUTATION

CHAPITRE PREMIER

Opérations assujetties à la taxe

Aux termes de l'alinéa 1^{er} de l'article 18 de la loi du 3 août 1926 (Code de l'enregistrement, art. 741), « à partir de la publication de la présente loi, toute mutation de propriété à titre onéreux d'immeubles ou de droits immobiliers, de fonds de commerce ou de clientèle, ainsi que les échanges et les partages avec soulte des mêmes biens, donnent lieu, au moment de l'enregistrement des actes ou des déclarations, à la perception d'une taxe complémentaire exceptionnelle de 7 % ».

Nous examinerons successivement, d'après leur objet et d'après leur nature juridique, les opérations soumises à la taxe de première mutation.

Section I. — *Objet des opérations soumises à la taxe*

Sont assujetties à la taxe les opérations portant sur les immeubles ou les droits immobiliers, les fonds de commerce ou les clientèles.

§ 1. — *Immeubles*

Les immeubles assujettis peuvent être des immeubles par nature ou par destination.

Les immeubles par destination sont, par définition, attachés au fonds. Ils supportent, en cas de vente, le même droit de mutation que l'immeuble. Par exemple, lorsqu'un immeuble a été construit et aménagé en vue de la destination d'hôtel, les meubles qui y sont mis, bien que constituant le matériel, ont le caractère d'immeubles par destination. Par suite, la vente de l'immeuble et du matériel donne lieu à la perception du droit de mutation immobilière pour le tout (1), alors même que la vente aurait eu lieu à quelques jours d'intervalle par deux actes distincts (2).

Si l'opération constitue la première mutation depuis l'entrée en vigueur de la loi du 3 août 1926, la taxe complémentaire est exigible sur l'immeuble et le matériel (3).

Dans le cas de vente séparée à des acquéreurs différents, ou de vente du matériel seul, le matériel se trouve toutefois remobilisé et la vente entraîne

(1) Trib. Thonon, 31 déc. 1901; Nice, 6 janv. 1909; Perpignan, 22 oct. 1913; Bordeaux, 25 juill. 1927; Rép. Defrénois, art. 12.416, 16.244, 18.669, 21.987.

(2) Trib. Bayonne, 25 juill. 1922, Rép. Defrénois, art. 20.272.

(3) Trib. Riom, 6 fév. 1936, Rép. Defrénois, 1936, art. 24.740.

seulement la perception du droit immobilier (1). La taxe complémentaire n'est donc pas exigible.

Dans une espèce où, à la suite d'une vente d'immeuble et de matériel sur adjudication, il résultait de la déclaration d'adjudicataire faite par l'avoué que l'immeuble et le matériel avaient été acquis par deux personnes distinctes, le tribunal de Riom, par un jugement du 6 février 1936 (2), a considéré que la remobilisation n'avait pu résulter « de la seule volonté des acquéreurs, sans le concours de celle du vendeur...

« Ce concours ne résulte nullement de la faculté donnée au cahier des charges de déclarer command ou adjudicataire, laquelle ne peut être considérée comme pollicitation générale susceptible de changer la nature des biens vendus. La stipulation du cahier des charges obligeant les futurs adjudicataires à acquérir simultanément les immeubles et les objets mobiliers affectés à leur exploitation indique bien, au contraire, la volonté formelle de conserver à ces objets leur caractère d'immeubles par destination. »

Le tribunal décide, en conséquence, que le droit de vente au tarif immobilier et la taxe de première mutation sont dus sur le bâtiment et sur les immeubles par destination servant à son exploitation et vendus avec lui.

(1) Sol. Régie, 19 fév. 1872, 12 nov. 1878, 20 août 1879, 20 avril 1885 ; Trib. Roanne, 31 mars 1904 ; Rép. Defrénois, art. 18.727.

(2) Trib. Riom, 6 févr. 1936, Rép. Defrénois, 1936, art. 24.740.

§ 2. — *Droits immobiliers*

L'expression « droits immobiliers » est nouvelle en droit fiscal. Elle englobe, en dehors du droit de propriété, expressément nommé par le texte de l'article 18, les droits réels constituant des démembrements de la propriété : nue propriété, usufruit, servitude, emphytéose, lorsqu'ils portent sur des immeubles.

Les droits de créance, même lorsqu'ils portent sur des immeubles ou sont assortis d'une garantie immobilière, conservent le caractère de meubles et, par suite, leur mutation ne donne pas lieu à la perception de la taxe de première mutation. Il en est ainsi de la cession du droit au bail d'un immeuble (1) et des cessions de créances garanties par une hypothèque (2).

Au cas de vente simultanée de meubles et d'immeubles moyennant stipulation d'un prix global, le droit de mutation fixé pour les ventes immobilières est perçu sur la totalité du prix (loi du 22 frimaire, an VII, art. 9). Cette règle ne peut pas être étendue à la taxe sur la première mutation, qui ne s'applique pas aux meubles et il y a lieu de demander une ventilation (3).

(1) Dict. de l'Enreg., V° Taxe sur la première mutation 4.175, 7°.

(2) *Op. cit.* 4.175, 2° ; rép. du ministre des finances à une question écrite de M. Ernest Lamy, sénateur, *J. O.*, 14 nov. 1926.

(3) *R. N.*, 21.667 ; Garnier, 12.162.

§ 3. — *Fonds de commerce*

L'article 18 mentionne, à côté des immeubles et des droits immobiliers, les fonds de commerce et les clientèles. La taxe porte sur tous les éléments corporels ou incorporels qui constituent un fonds de commerce.

L'alinéa 2 de l'article 18 spécifie que la taxe n'est pas applicable aux marchandises neuves garnissant les fonds de commerce. Le Parlement n'a pas voulu ajouter une nouvelle charge à celle qu'il avait établie quelques mois auparavant. L'article 30 de la loi du 4 avril 1926 avait assujetti au même droit de mutation que les éléments incorporels et le matériel les marchandises neuves, qui bénéficiaient antérieurement d'un tarif réduit.

La loi du 30 décembre 1928, article 27, est revenue à ce régime différentiel, avec des tarifs modifiés à plusieurs reprises. L'application du tarif réduit du droit de mutation est toutefois subordonnée à trois conditions : cession de marchandises concomitante à celle du fonds de commerce ; stipulation d'un prix particulier pour les marchandises ; désignation et estimation article par article dans le contrat ou dans la déclaration.

L'exemption de la taxe sur la première mutation joue, au contraire, même si les marchandises neuves ne sont pas détaillées et estimées article par article,

pourvu que leur prix soit nettement indiqué dans l'acte, au besoin par une ventilation (1).

En cas de démembrement d'un fonds de commerce entre nue propriété et usufruit, la taxe sur la première mutation est due, d'après le cours de l'Ecole de Lyon (2), sur la vente de la nue propriété, mais non sur la vente de l'usufruit. D'après le Traité alphabétique de Maguero, elle n'est exigible ni dans l'un ni dans l'autre cas (3). Dans la pratique administrative, les mutations d'usufruit de fonds de commerce, bien que non visées par la loi du 28 février 1872, article 7, sont soumises aux règles fiscales prévues pour les mutations de propriété (4). Il y a lieu, semble-t-il, d'étendre cette interprétation à la taxe complémentaire.

§ 4. — *Clientèles*

Les cessions à titre onéreux de clientèle sont assujetties au même droit de mutation que les cessions de fonds de commerce (loi du 28 février 1872, art. 7, Code enreg., art. 374). La loi du 3 août 1926 soumet aussi les mutations à titre onéreux de clientèle à la taxe sur la première mutation. Il y a lieu d'appliquer à la taxe les solutions de la jurisprudence et de la Régie relatives aux clientèles en matière de droit de

(1) Dict. Enreg., 4.177 ; Instr. Régie n° 3.911, p. 12.

(2) Cours Ecole de Lyon, n° 262.

(3) MAGUÉRO, V° Première mutation, n° 10.

(4) Dict. Enreg., V° Fonds de commerce, 1983.

mutation, et d'y assujettir toutes les cessions de clientèles sans exception, commerciales ou civiles (1), notamment d'agents d'affaires, d'agréés près les tribunaux de commerce, d'architectes, d'avocats, de dentistes, de courtiers libres d'assurances, de facteurs et mandataires aux Halles, de liquidateurs judiciaires, de maîtres de pension, de médecins, de représentants de commerce, de syndics de faillite, de vétérinaires, etc. (2).

Si la cession d'une clientèle comporte des marchandises neuves, celles-ci sont assujetties à un droit de mutation, mais elles sont exemptes de la taxe sur la première mutation.

La législation fiscale frappe d'un droit spécial, à tarif progressif, la transmission à titre onéreux des offices publics ou ministériels (loi du 13 juillet 1925, art. 38, C. E., art. 428). Par suite, cette opération n'est pas assimilable à la cession d'une clientèle et, d'après une solution de la Régie (3), elle échappe à la taxe sur la première mutation.

En vertu du principe de la territorialité de l'impôt, qui s'applique strictement aux impôts de caractère réel, la taxe sur la première mutation n'est pas exigible sur les cessions d'immeubles ou de fonds de commerce situés à l'étranger (4).

(1) Cass. Civ., 10 mars 1879, Garnier, 16.239.

(2) Dict. Enreg. V° Fonds de commerce, 1985, et les décisions citées.

(3) Sol. Régie 14 déc. 1926; Instr. 17 oct. 1927, n° 3.963, parag. 34.

(4) Rép. du ministre des finances, *J. O.*, 18 février 1927.

Section II. — *Opérations juridiques
assujetties à la taxe sur la première mutation*

§ 1. — *Mutations à titre onéreux*

Aux termes de l'article 18, alinéa 1, de la loi du 3 août 1926, la taxe sur la première mutation frappe les mutations à titre onéreux, les échanges et les partages avec soulte d'immeubles, de droits immobiliers, de fonds de commerce et de clientèles.

La taxe sur la première mutation est, dans l'esprit de la loi du 3 août 1926, un impôt sur la fortune acquise perçu sous la forme d'un droit de mutation. C'est une taxe complémentaire au droit de mutation à titre onéreux.

Il convient tout d'abord de remarquer que les mutations à titre gratuit ne sont pas passibles de la taxe. Si l'on considère la taxe sur la première mutation comme un procédé de prélèvement sur le capital, ce fait mérite d'être souligné et ne peut manquer de surprendre. On doit l'expliquer sans doute par le taux déjà fort élevé des droits d'enregistrement sur les donations entre vifs et les mutations par décès, en dehors des proches parents ou des époux. Rappelons toutefois que le projet Loucheur avait envisagé sur les mutations à titre gratuit un droit équivalent à la taxe de première mutation.

La taxe est, au contraire, applicable à toutes les opérations, réalisées pour la première fois depuis la promulgation de la loi du 3 août 1926, qui s'ana-

lysent en une mutation à titre onéreux, et ne sont pas exonérées par l'article 18.

Taxe complémentaire, la taxe est, comme le droit de vente, un droit de mutation et non un droit d'acte. Elle frappe la mutation à titre onéreux, qu'elle soit constatée par un acte ou qu'elle se réalise verbalement. C'est la mutation qui est imposée, et non l'acte. Le premier alinéa de l'article 18. qui prescrit la perception « au moment de l'enregistrement des actes ou des déclarations », ne peut s'entendre que des déclarations de mutation verbale, soit que les parties n'aient dressé aucun acte, soit que la mutation résulte de la réalisation d'une condition prévue dans un acte antérieur.

Pour déterminer si l'opération constitue une mutation à titre onéreux, il y a lieu d'appliquer les principes du droit civil relatifs au transfert de la propriété ou des droits réels immobiliers et, dans la mesure où il n'y sont pas conformes, les principes du droit fiscal.

La taxe est, en conséquence, applicable, comme le droit de vente, à toutes les conventions, quelle que soit la dénomination qui leur a été donnée par les parties, qui entraînent une translation à titre onéreux de la propriété d'un immeuble ou d'un droit réel immobilier et sont, à ce titre, assujetties au droit de vente par l'article 450 du Code de l'enregistrement : « les adjudications, ventes, reventes, cessions, rétrocessions, les retraits exercés après l'expiration des délais convenus par les contrats de

vente sans faculté de réméré, et tous autres actes civils et judiciaires translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux. »

§ 2. — *Mutations sous condition*

La réalisation d'une promesse de vente est passible de la taxe, puisque cette réalisation n'opère pas rétroactivement. Il en serait tout autrement d'une mutation sous condition suspensive convenue antérieurement à la loi du 3 août 1926. La réalisation de cette condition opère rétroactivement au jour de l'acte qui contient la vente conditionnelle ; c'est le tarif du droit de mutation en vigueur à cette date qui est applicable, et sur la valeur de l'immeuble à la même époque. La mutation est donc antérieure au 3 août et elle échappe, en conséquence, à la taxe complémentaire. Sans doute, le droit de mutation ne sera perçu qu'à la réalisation de la condition, sur l'acte qui sera alors dressé ou sur la déclaration qui devra être souscrite, mais l'exigibilité de la taxe, qui est un droit de mutation, est indépendante de la date du paiement.

Toutefois la taxe serait due si la vente, consentie avant le 4 août 1926, n'a été enregistrée qu'après l'entrée en vigueur de la loi du 3 août 1926.

L'adjudication prononcée au profit d'un adjudicataire surenchéri le confirme dans son droit de propriété résultant de la première adjudication. Par

suite, si celle-ci était antérieure au 4 août 1926, la taxe complémentaire n'est pas exigible (1).

Le principe de la rétroactivité de la condition suspensive reçoit des applications fiscales particulièrement fréquentes en matière de sociétés. A la différence du droit civil, le droit fiscal ne considère pas l'apport d'un bien à une société comme translatif de la propriété à la société, personne morale. Le bien continue d'appartenir à celui qui l'a apporté. A la dissolution de la société, s'il est attribué à son apporteur, il n'est pas perçu de droit de mutation ; s'il est attribué à un autre associé, il y a mutation imposable.

Le droit fiscal analyse ainsi l'apport en société comme une mutation conditionnelle, faite sous la condition suspensive que le bien soit mis, lors de la dissolution de la société, dans le lot d'une autre associé que l'apporteur. Dans ce cas, la Régie perçoit le droit de mutation au jour où la condition se réalise, mais d'après le tarif en vigueur et la valeur de l'apport à la date de constitution de la société.

Par application de la théorie de la mutation conditionnelle, la taxe complémentaire sur la première mutation n'est pas exigible sur l'apport attribué à son propriétaire à la dissolution ; ni sur les attributions qui seraient faites à des associés non apporteurs, après le 3 août 1926, d'immeubles, de droits

(1) Réponse du ministre des finances à une question écrite, 11 janvier 1928, Dict. Enreg., 4.175.

immobiliers, de fonds de commerce ou de clientèles, apportés à la société antérieurement au 4 août 1926 (1).

Le principe de la mutation conditionnelle ne s'applique toutefois qu'aux apports purs et simples, rémunérés exclusivement par une portion des bénéfices sociaux. La pratique des actes de société offre des combinaisons variées où l'apporteur reçoit, en sus, ou même à la place, d'une part dans les bénéfices, des avantages extra-sociaux : somme d'argent, obligations, prise en charge de ses dettes, etc... Dans la mesure où l'associé reçoit, en échange de sa mise, des avantages autres que des droits sociaux exposés à tous les risques de l'entreprise, il n'y a plus apport pur et simple soumis au droit d'apport, mais apport à titre onéreux, passible du droit de mutation à titre onéreux, perçu selon la nature de l'objet transmis.

Si l'apport à titre onéreux consiste en un immeuble, un droit immobilier, un fonds de commerce ou une clientèle, l'apporteur est soumis à la taxe complémentaire, dans le cas où cet apport serait la première mutation postérieure à la promulgation de la loi du 3 août 1926.

La taxe complémentaire, a décidé le ministre des finances, en réponse à une question écrite (2), n'est pas applicable à l'attribution gratuite, faite en vertu

(1) Rép. du ministre des Finances à une question écrite de M. Maurice Sarraut, sénateur, *J. O.*, 15 décembre 1926.

(2) Rép. du ministre des Finances à une question écrite de M. Ed. Soulier, député, *J. O.*, 18 décembre 1926.

de l'article 112 de la loi du 29 avril 1926, par une société propriétaire d'un immeuble affecté à l'exercice du culte, à une association cultuelle, celle-ci étant chargée d'acquitter le passif hypothécaire grevant l'immeuble, mais à la condition que l'attribution rentre bien dans les prévisions de cette disposition.

§ 3. — *Echanges*

Aux termes de l'article 18 de la loi du 3 août 1926, donnent lieu à la perception de la taxe complémentaire, non seulement les mutations de propriété à titre onéreux, mais « les échanges et les partages avec soulte des mêmes biens ». Ces opérations constituent d'ailleurs, en droit fiscal, des mutations de propriété, passibles d'un droit proportionnel d'enregistrement.

La rédaction de ce texte est ambiguë et l'on a discuté sur le point de savoir si les mots « avec soulte » se rapportaient à la fois aux partages et aux échanges, ou, au contraire, n'avaient de liaison qu'avec les partages, en sorte que les échanges seraient imposables dans tous les cas, tandis que les partages ne seraient imposables qu'autant qu'ils constateraient une soulte imputable sur un immeuble ou un fonds de commerce. C'est à cette dernière interprétation que s'était ralliée la Régie dans son

Instruction du 20 août 1926, sans donner d'ailleurs aucun motif à l'appui de son opinion (1).

Des jugements des tribunaux d'Angoulême (15 décembre 1927 (2), de Dieppe (30 novembre 1931) (3) et du Havre (1^{er} décembre 1928) (4) avaient condamné la prétention de la Régie et la Cour de cassation avait confirmé cette jurisprudence par un arrêt de la Chambre des requêtes du 26 octobre 1931 (5) rejetant le pourvoi formé contre le jugement du tribunal d'Angoulême.

La Cour suprême s'attachait au principe d'interprétation littérale, qui est de règle en droit fiscal, et avait considéré que « cette disposition légale est claire et ne fait pas de distinction entre les échanges et les partages ». Dans les motifs de leurs décisions, les juges d'Angoulême et du Havre ajoutaient que le droit fiscal ne considère pas les échanges sans soulte comme des mutations à titre onéreux et les traite plus favorablement.

La controverse ne présente plus qu'un intérêt rétrospectif, et la jurisprudence exemptant de la taxe complémentaire les échanges sans soulte ne conserve sa valeur que pour les opérations antérieures à la loi du 16 avril 1930. L'article 13 de cette

(1) Cf. rép. min. fin. à une quest. écrite de M. Peigné, député, *J. O.*, 28 avril 1927, Déb. parl., Chambre, p. 131.

(2) Rép. Defrénois, 1928, 21.822.

(3) Rép. Defrénois, 1929, 21.936.

(4) Rev. Enreg., 6.788.

(5) Rép. Defrénois, 1933, 23.023.

loi a établi en matière d'échanges un nouveau régime de la taxe de première mutation, qui ne fait aucune distinction entre les échanges purs et simples et les échanges avec soulte ; tous les échanges sont ainsi désormais assujettis à la taxe complémentaire.

Nous exposerons plus loin les considérations qui ont conduit à instituer ce régime et nous en étudierons l'économie.

§ 4. — *Partages avec soulte*

La controverse soulevée pour les échanges par la rédaction de l'article 18 de la loi du 3 août 1926 ne s'est pas posée pour les partages. Seuls sont passibles de la taxe complémentaire les « partages avec soulte ». A ces opérations, il y a lieu d'assimiler la licitation d'un bien indivis au profit d'un des copropriétaires.

En vertu de l'effet déclaratif du partage (Code civil, article 883), le partage amiable ou la licitation au profit d'un cohéritier, même avec soulte, n'emporte pas mutation de propriété. L'héritier est censé avoir été propriétaire dès le début de l'indivision des biens mis dans son lot ou adjugés à son profit, même s'ils dépassent sa part dans la succession. Seule vaut vente la licitation au profit d'un étranger à l'indivision. Le droit fiscal n'admet pas la fiction de l'effet déclaratif du partage ; il considère le partage ou la licitation avec soulte comme une mutation à titre onéreux, passible du droit de mutation

entre vifs pour la valeur excédant la part de l'héritier. Par suite, la taxe complémentaire est due sur le partage ou la licitation avec soulte au profit d'un coindivisaire, lorsque cette opération constitue la première mutation postérieure au 3 août 1926 et porte sur un des biens visés par l'article 18.

La soulte en droit fiscal est traitée comme un prix de vente (1). Par suite, elle ne peut s'imputer que sur les biens compris dans le lot de celui qui la paie. Aux termes d'une décision concertée des ministres des finances et de la justice, en date du 22 septembre 1807, lorsque le lot grevé de la soulte est composé de biens de diverses natures dont la cession comporterait l'application de tarifs différents, le prix de la soulte doit être imputé de la façon la plus favorable aux parties en remontant du droit le plus faible au droit le plus fort (2).

La taxe complémentaire, en conséquence de son caractère accessoire, est due sur la soulte dans la mesure où celle-ci est imputée sur un immeuble, un droit immobilier, un fonds de commerce ou une clientèle.

Si la soulte est imputable sur une clientèle ou sur les divers éléments d'un fonds de commerce, autres que le prix des marchandises neuves dépendant de ce fonds, la taxe est due sur le montant de cette soulte, quel qu'en soit le chiffre.

(1) PILON, *Principes et technique des droits d'enregistrement*, n° 372.

(2) Dict. Enreg., 2.874.

§ 5. — *Cessions de droits successifs*

La cession de droits successifs à titre onéreux constitue une vente, passible du droit d'enregistrement afférent à la nature des biens sur lesquels portent les droits cédés. La taxe complémentaire sur la première mutation est donc éventuellement exigible, lorsque la cession porte sur des biens visés par la loi du 3 août 1926. En matière de cession de droits successifs mobiliers et immobiliers, elle est due : 1° sur toute part acquise dans un fonds de commerce, marchandises neuves exceptées ; 2° sur l'ensemble des portions indivises d'immeubles dont le copropriétaire se rend simultanément acquéreur et dont le prix, augmenté des charges, ou la valeur vénale, dépasse 5.000 francs (1).

§ 6. — *Transactions*

La transaction est un contrat qui termine ou prévient une contestation moyennant des concessions réciproques. Si cette convention opère quelque changement dans la situation respective, dans l'état de possession ou dans les droits apparents des parties, le droit proportionnel est exigible selon la nature de ce changement. Le droit fiscal considère, en effet, la transaction comme attributive, puisqu'elle modifie

(1) Rép. min. Fin. à une quest. écrite de M. Loubet, sénateur, *J. O.*, 18 mai 1927, Déb. parl., Sénat, p. 483.

les droits apparents, la situation respective des parties. Si elle contient une transmission de propriété, son caractère commutatif l'assujettit au droit de mutation à titre onéreux, selon la nature des biens transférés, exception faite des cas où l'intention de libéralité ressort nettement des clauses et circonstances particulières (1).

Sous cette réserve, la transaction donne donc couverture à la taxe de première mutation, lorsque les biens aliénés transactionnellement sont des immeubles ou des droits immobiliers, des fonds de commerce ou des clientèles.

(1) Diet. Enreg. 4.321.

CHAPITRE II

Opérations exemptes de la taxe de première mutation

La loi du 3 août 1926, complétée par des dispositions ultérieures, exonère de la taxe complémentaire certaines mutations à titre onéreux d'immeubles ou de fonds de commerce.

Section I. — *Opérations exonérées du droit de mutation à titre onéreux*

Avant d'aborder l'étude de ces exceptions, il importe d'en mentionner une autre, qui est la conséquence de l'exonération du droit d'enregistrement sur les mutations. La taxe sur la première mutation n'a pas le caractère d'une augmentation pure et simple des droits de vente d'immeuble et de fonds de commerce. D'après la Régie (1), elle constitue un impôt *sui generis* qui a « un caractère spécial et

(1) Instr. Régie du 20 août 1926; Rép. min. fin. à des questions écrites de MM. Boissel-Dombreval et Selafer, députés, *J. O.*, 17 févr. 1927, Déb. parl., Chambre, p. 440 et 444.

distinct de celui du droit de mutation », et dont l'exigibilité n'est « pas nécessairement liée à la perception de ce dernier droit ». L'Administration aurait pu en conclure qu'elle frappe la mutation dans les cas mêmes où le droit de vente n'est pas exigible.

Elle ne l'a pas admis ; elle considère, au contraire, qu'« il n'a pas été dans les intentions du législateur d'assujettir au nouvel impôt les transmissions qui sont dispensées du droit de mutation ». Echappent notamment à la taxe : les acquisitions d'immeubles à la suite d'expropriation pour cause d'utilité publique, ainsi que les échanges d'immeubles ruraux effectués conformément à la loi du 3 novembre 1884 (1) ; les actes de vente enregistrés gratis (2) ; les mutations à titre gratuit (3) ; les actes de vente passés par un étranger avec un étranger d'immeubles situés à l'étranger (4).

Dans une réponse à une question écrite de M. Blondel, député, le ministre du Travail (5) a déclaré applicable l'exonération du droit propor-

(1) Rép. min. fin. à une quest. écrite de M. Nouelle, député, *J. O.*, 12 janv. 1927, Déb. parl., Chambre, p. 14.

(2) Rép. min. Fin. à une quest. écrite de M. Louis Nicolle, député, *J. O.*, 17 févr. 1927.

(3) Rép. min. des Fin. à une quest. écrite de M. Puis, député, *J. O.*, 18 févr. 1927, Déb. parlem., Chambre, p. 440.

(4) Rép. min. Travail à une quest. écrite de M. Blondel, député, *J. O.*, 16 janv. 1929, Déb. parl., Chambre, p. 104.

tionnel de 12 %, prévue par l'article 16 de la loi du 13 juillet 1928, à la vente, consentie dans les deux ans, à compter de la promulgation de cette loi (1), à un acquéreur qui l'occupera personnellement, d'une maison individuelle remplissant les conditions prévues par la législation sur les habitations à bon marché. Le ministre a ajouté que la taxe complémentaire sur la première mutation restait exigible, à moins que l'acquisition ne rentre dans un des cas d'exemption prévus par la loi du 3 août 1926.

Cette solution semble méconnaître le caractère accessoire de la taxe complémentaire et être en contradiction avec les solutions précédentes, qui attachent à l'exemption du droit de mutation à titre onéreux l'exonération de la taxe sur la première mutation.

La cession d'un immeuble de communauté faite par le mari à sa femme à titre de remploi n'est assujettie qu'à un droit fixe, l'acte ayant plutôt le caractère d'une attribution que d'une vente. La taxe complémentaire est-elle due ? A une question écrite posée par M. Poitou-Duplessy, député, le ministre des finances a répondu que la question ne pouvait être résolue qu'au vu des actes intervenus et après examen des circonstances de la cession (2).

(1) En vertu d'un décret-loi du 24 mai 1938, art. 10, le délai part de l'achèvement de la construction et est prorogé jusqu'au 31 décembre 1941.

(2) Rép. min. Fin. à une quest. écrite de M. Poitou-Duplessy, député, *J. O.*, 2 mars 1927, Déb. parl., Chambre, p. 580.

Section II. — *Opérations exonérées
par des dispositions spéciales*

Indépendamment des exemptions, attachées au caractère accessoire de la taxe complémentaire, dont bénéficient par voie de conséquence les opérations exonérées du droit de mutation à titre onéreux, la loi du 3 août 1926, complétée par des dispositions ultérieures, dispense du paiement de la taxe de première mutation certaines opérations passibles du droit proportionnel de mutation à titre onéreux.

Aux termes de la loi du 3 août 1926, la taxe n'est pas applicable :

— « aux marchandises neuves garnissant les fonds de commerce ou de clientèle ni aux ventes ou licitations de biens de mineurs, d'absents ou d'interdits (art. 18, alinéa 3; Cod. Enreg., art. 741, alinéa 2) ;

— « aux mutations d'immeubles ne dépassant pas 5.000 francs, s'il s'agit d'une opération isolée. » (art. 18, alinéa 3 ; Code Enreg., art. 741, alinéa 3).

La loi du 19 décembre 1926, art. 25 (Code Enreg., art. 744) a introduit une nouvelle exonération. La taxe « n'est pas applicable aux acquisitions immobilières faites à l'aide des emprunts contractés auprès des sociétés de crédit immobilier conformément à l'article 19 de la loi du 5 décembre 1921 sur les habitations à bon marché ».

Enfin, en vue de remédier à la crise de la construction immobilière, un décret-loi du 28 février

1939 prévoit, entre autres atténuations des droits d'enregistrement, l'exemption de la taxe sur la première mutation pour les bâtiments, quelle qu'en soit la destination, dont la construction a été commencée entre le 1^{er} mars et le 1^{er} octobre 1939 et achevée avant le 1^{er} janvier 1941.

Une disposition de l'article 18 de la loi du 3 août 1926, qui vise à pallier la crise du logement en favorisant la construction d'immeubles à usage d'habitation, accorde, d'autre part, non pas une dispense définitive, mais un sursis à la perception de la taxe: « Pour les locaux d'habitation qui seront construits postérieurement à la promulgation de la loi du 3 août 1926, s'ils sont vendus avant d'être achevés ou dans l'année de leur achèvement, la taxe complémentaire sera perçue seulement au moment de la deuxième transmission. » (Loi du 3 août 1926, art. 18, al. 5; Code Enreg., art. 741, al. 5.)

Un sursis analogue, mais partiel, résulte du régime particulier aménagé pour les échanges par la loi du 16 avril 1930, article 13 (Code Enreg., art. 743).

Nous étudierons dans ce chapitre les exemptions proprement dites, renvoyant l'étude des deux cas de sursis au chapitre relatif à la situation fiscale des mutations subséquentes.

§ 1^{er}. — *Ventes ou licitations de biens de mineurs,
d'absents ou d'interdits*

Cette exemption a pour but, comme l'a déclaré M. Henry Chéron, dans son rapport au nom de la Commission sénatoriale des finances (1), d'éviter une augmentation des frais de procédure déjà fort élevés qu'entraînent les ventes et les licitations de l'espèce.

L'exonération joue pour toutes les opérations qui seraient en principe soumises à la taxe d'après leur objet ou leur nature juridique. Elle s'applique non seulement aux ventes et aux licitations, visées par l'article 18, alinéa 2, mais à toutes les mutations passibles de la taxe : partage avec soulte, transaction, échange avec ou sans soulte, adjudication sur saisie immobilière (2), lorsque l'opération a pour objet un immeuble ou un droit immobilier, un fonds de commerce (3) ou une clientèle.

Tenant compte des motifs qui l'a inspirée, la Régie applique l'exemption non seulement lorsque le bien

(1) Rapport déposé le 3 août 1926, *J. O.*, Sénat, Annexes, n° 484, p. 66.

(2) Rép. min. Fin., *J. O.*, 22 janvier 1930; Diet. Enreg., 4.178.

(3) Rép. min. Fin. à des quest. écrites de MM. Lesaché, député, *J. O.*, 28 décembre 1926; Champetier de Ribes, député, *J. O.*, 18 avril 1927, Déb. parl., Chambre, p. 1.309; Le Roux, sénateur, *J. O.*, 18 mai 1927, Déb. parl., Sénat, p. 433, et de Montjou, député, *J. O.*, 21 déc. 1929, Déb. parl., Chambre, p. 4.546.

appartient exclusivement à un ou plusieurs de ces incapables, mais même lorsqu'il est indivis entre des mineurs, des absents ou des interdits, et des personnes majeures (1).

D'après la jurisprudence, avant l'ouverture d'une substitution, les appelés sont propriétaires sous condition suspensive des biens substitués et le grevé en est propriétaire sous condition résolutoire (2). La vente des biens grevés de substitution nécessite ainsi, pour devenir définitive, le transfert au profit de l'acquéreur des droits actuels du grevé et des droits éventuels des appelés.

Par suite, elle doit être considérée comme une vente de biens de mineurs, lorsque l'un ou l'autre des intéressés est en état de minorité et la Régie en a conclu que, dans ce cas, elle est exempte de la taxe de première mutation (3).

Si des immeubles dépendant d'une succession appartiennent pour la nue propriété à des héritiers majeurs et des héritiers mineurs et, pour l'usufruit,

(1) Inst. Régie du 20 août 1926; Rép. min. Fin. à une question écrite de M. Le Hars, sénateur, *J. O.*, 18 mai 1927, et aux quest. écrites de MM. Le Roux, sénateur, Lesaché, Morand, Charrier, Chastenet et de Montjou, députés, citées *supra* ou *infra*.

(2) Amiens, 6 décembre 1892, D. 93, 2.212 ; 24 nov. 1915 et sur pourvoi, Cass. Req., 5 juin 1918, D. 1919, 1.90 ; Cass. Civ., 10 juin 1919, D. 1919, 1.90.

(3) Sol. Dir. gén. de l'Enreg., 25 mai 1931, Instr. 30 nov. 1931, p. 26, Rép. Defrénois, 1932, art. 23.087.

à des héritiers tous majeurs, la fraction du prix de vente afférente à la nue propriété indivise est seule exempte de la taxe sur la première mutation (1).

Lorsqu'un bien appartient indivisément à des mineurs, interdits ou absents et à d'autres copropriétaires, l'exemption de la taxe sur la première mutation s'applique-t-elle au prix total de vente, ou seulement sur la part des incapables dans le prix ? Doit-on exonérer la vente tout entière par le seul fait que l'un des copropriétaires est incapable, ou doit-on taxer les majeurs au prorata de leur part ?

Dans son instruction du 20 août 1926, la Régie a adopté la solution la plus libérale, l'exonération totale. L'exemption est motivée par l'importance des frais de procédure qu'occasionnent obligatoirement les ventes de cette nature. Ces frais incombent à tous les copropriétaires, aussi bien aux majeurs qu'aux incapables. Il n'y a pas lieu, dès lors, de distinguer entre eux.

Si l'adjudication est prononcée au profit d'un colicitant, la taxe complémentaire, qui frappe seulement les mutations, n'est due que sur le prix des parts et portions viriles des autres colicitants, à l'exclusion de la part appartenant déjà au colicitant adjudicataire.

Cette situation a soulevé, au cas de revente de l'immeuble par le colicitant, une controverse, que nous examinerons plus loin.

(1) Rép. min. Fin. à une quest. écrite de M. Patenôtre Desnoyers, député, *J. O.*, 20 mars 1930, Déb. parl., Chambre, p. 1.189.

L'exemption de la taxe profite aux catégories d'incapables visées par l'article 18, alinéa 2: mineurs, non émancipés, ou émancipés, notamment par le mariage (1) ; absents ou interdits. L'Administration l'applique : au mineur devenu majeur quelque temps avant l'adjudication (2) ; à la vente des biens d'un héritier dont le domicile est inconnu, qui n'a pu être retrouvé et a été représenté par un notaire (3) ; à la vente des biens d'une personne en état de présomption d'absence, réalisée dans le cas prévu par l'article 112 du code civil et dans la forme réglée par l'article 859 du code de procédure civile (4).

Mais l'exemption doit être strictement limitée aux opérations concernant les incapables auxquels la loi du 3 août 1926 l'accorde. C'est, en effet, un principe général du droit que les exceptions sont d'interprétation stricte et, plus particulièrement en matière fiscale, il est de jurisprudence constante (5) que les exceptions ne peuvent être étendues par voie d'analogie

(1) Rép. min. Fin. à des quest. écrites de MM. Morand, sénateur, *J. O.*, 7 nov. 1928, Déb. parl., Sénat, p. 1.230, et Charrier, député, *J. O.*, 16 janvier 1929, Déb. parl., Chambre, p. 106.

(2) Sol. Régie, 4 févr. 1927, Dict. Enreg., 4.178.

(3) Rép. min. Fin. à une quest. écrite de M. R. Thoumyre, député, *J. O.*, 4 août 1927, Déb. parl., Chambre, p. 2.718.

(4) Rép. min. Fin. à une quest. écrite de M. J. Dollat, député, *J. O.*, 17 nov. 1928, Déb. parl., Chambre, p. 2.627.

(5) Cass., 21 avril 1841, Bull. civ. n° 62; 28 nov. 1859, Bull. civ. n° 164; 19 janv. 1869, Bull. civ. n° 18; 23 février 1875, S. 75, 1.280; 2 juin 1875, S. 75, 1.381; Inst. Régie, n° 2.626, p. 14.

ou d'assimilation des cas prévus à ceux qui ne le sont pas.

Par suite, la taxe de première mutation est exigible sur les opérations qui n'intéressent pas des mineurs, des absents ou des interdits, même si, en raison de l'incapacité du propriétaire ou d'autres situations particulières, leur réalisation est soumise à des formalités légales, notamment : les ventes de biens d'un aliéné non interdit (1), d'un prodigue ou d'un faible d'esprit pourvu d'un conseil judiciaire (2), de fonds de commerce après faillite (3) ou liquidation judiciaire, de biens dotaux, dans le cas prévu par l'article 1538 du code civil ; les ventes de biens appartenant à une commune (1) ou à un établissement public, autorisé par l'autorité supérieure ; les ventes sur saisie immobilière ou sur conversion de saisie immobilière ; les ventes ou licitations de partage de biens provenant de successions, les ventes de biens de successions bénéficiaires, si ces successions ne sont dévolues à des héritiers mineurs,

(1) Rép. min. Fin. à des quest. écrites de MM. Moutet et Bouteille, députés, *J. O.*, 2 mars 1927, Déb. parl. Chambre, p. 578 et 582 ; Trib. Digne, 4 mars 1931, *Rev. Enreg.*, art. 9.671.

(2) Rép. min. Fin. à une quest. écrite de M. André Motte, député, *J. O.*, 8 févr. 1929, Déb. parlem., Chambre, p. 472.

(3) Rép. min. Fin. à une quest. écrite de MM. Frot et Duraufour, députés, *J. O.*, 18 déc. 1926, Déb. parl., Chambre, p. 4.279.

(1) Rép. min. Fin. à une quest. écrite de M. Petitfils, député, *J. O.*, 4 août 1927, Déb. parl., Chambre, p. 2.719.

absents ou interdits; la vente de biens de successions vacantes.

L'exemption est indépendante de la forme dans laquelle est conclue l'opération; elle s'applique aux transactions amiables (1) comme aux ventes par adjudication devant le tribunal ou devant notaire, mais sans attribution de qualité, en vertu d'une ordonnance du président du tribunal civil (2).

La Régie subordonne toutefois le bénéfice de l'exonération à l'accomplissement des formalités prescrites pour la vente des biens de mineurs (3). La taxe de première mutation est applicable à la vente d'un immeuble consentie par un mineur à un majeur, lorsqu'elle a été autorisée par une délibération du conseil de famille, homologuée par jugement du tribunal civil, si la vente n'est pas faite dans les conditions prévues par l'article 459 du Code civil (4); à une licitation d'immeubles appartenant à des

(1) Rép. min. Fin. à des quest. écrites de MM. Lesaché, Fringant, Champetier de Ribes, Chastenet, Boudet et de Montjou, députés, *J. O.*, 28 déc. 1926, Déb. parl., Chambre, p. 4.279; 2 mars 1927, p. 5.785; 5 juillet 1927, p. 2.278; 18 avril 1927, p. 1.339; 21 août 1927, p. 2.740; 21 déc. 1929, p. 4.546.

2 Fin. à une quest. écrite de M. Le Roux, sénateur, *J. O.*, 18 mai 1927, Déb. parl., Sénat, p. 433.

(3) Inst. Régie du 20 août 1926, parag. 4, n° 3. Réponses citées note 1.

(4) Rép. min. Fin. à une quest. écrite de M. Boudet, député, citée *suprà*.

mineurs et réalisée non par adjudication, mais par transaction directe (1).

Quant aux ventes de fonds de commerce à des mineurs, l'Administration leur accorde l'exemption de la taxe, lorsqu'elles ont été réalisées par transaction directe avec le seul accomplissement des formalités prévues par la loi du 27 février 1880 (autorisation par délibération du conseil de famille homologuée par le tribunal civil) (2) ou préalablement autorisées par une ordonnance de référé (3).

En matière de partage avec soulte, c'est d'après le montant de la soulte de partage, et non d'après la valeur totale de l'immeuble sur lequel elle doit s'imputer, que l'on doit apprécier si la taxe est ou non exigible. A la différence de l'échange, dans lequel la mutation porte sur la totalité de l'immeuble formant le plus fort lot, et non pas seulement sur la partie dont la soulte forme le prix, la mutation dans un partage n'existe que pour la valeur de la portion de l'immeuble qui donne lieu à la soulte, le surplus de ce bien n'étant pas considéré comme transmis à titre onéreux. Par conséquent, la taxe n'est pas due au cas où elle n'excède pas 5.000 francs, même si la valeur de l'immeuble est supérieure à ce chiffre.

(1) Rép. min. Fin. à une quest. écrite de M. Chastenot, député, citée *supra*.

(2) Rép. min. Fin. à des quest. écrites de MM. Lesaché, Champetier de Ribes, de Montjou, députés, citées *supra*.

(3) Sol. Régie, 12 oct. 1931; Inst. 4.121, parag. 29, Dict. Enreg. n° 4.178.

§ 2. — *Mutation d'immeubles ne dépassant pas 5.000 francs, s'il s'agit d'une opération isolée*

En exonérant les mutations d'immeubles de faible importance, le législateur a voulu éviter de les grever trop fortement et faciliter l'accession des personnes peu fortunées à la petite propriété. Aussi a-t-il réservé l'exemption aux immeubles. En vertu du principe d'interprétation étroite des exceptions, l'exonération n'est pas applicable aux mutations de fonds de commerce, même dont le prix ne dépasse pas 5.000 francs. Cette solution a été consacrée par la Régie, condamnant une extension généralement pratiquée, aux dires de M. Frot, député, dans une question écrite, par les receveurs de l'enregistrement (1).

Sous cette réserve, l'immunité profite à toutes les mutations, quelle qu'en soit la forme, lorsque la valeur réelle de l'immeuble ou le prix exprimé ne dépasse pas 5.000 francs.

I. - *Evaluation du montant de l'opération*

Pour évaluer le montant de l'opération, en vue d'apprécier si elle doit bénéficier de l'exemption, il

(1) Sol. Régie, 29 juillet 1927, Instr. n° 3.978-38°; Rép. min. Fin. à une quest. écrite de M. Frot, député, *J. O.*, 21 août 1927, Déb. parl., Chambre, p. 2.738.

y a lieu, conformément aux règles de liquidation du droit de mutation à titre onéreux, d'ajouter au prix de vente les charges (1), c'est-à-dire « les avantages indirects que l'acheteur procure au vendeur, soit en payant des dettes pour lui, soit autrement ». (2)

De même, par application du droit commun fiscal des ventes, l'administration serait fondée à réclamer le montant de la taxe, si une expertise établissait que la valeur vénale d'un immeuble, acheté pour moins de 5.000 francs est, en réalité, supérieure à ce chiffre.

Mais à défaut d'une disposition formelle dans la loi du 3 août 1926, les droits en sus et autres pénalités qui frappent les insuffisances et dissimulations de prix dans les ventes ne sauraient être étendus à la taxe de première mutation.

La loi du 3 août 1926 exonère de la taxe complémentaire les mutations d'immeubles ne dépassant pas 5.000 francs. Elle établit une exemption, et non un abattement à la base. Par conséquent, lorsqu'un immeuble est vendu moyennant un prix supérieur à ce chiffre, la perception doit être faite sur la totalité du prix et non pas seulement sur la partie qui excède 5.000 francs (3).

(1) Instr. Régie du 20 août 1926.

(2) Dict. Enreg., 4.466.

(3) Rép. min. Fin. à une quest. écrite de M. Henry Paté, député, *J. O.*, 18 févr. 1927, Déb. parlam., Chambre, p. 441.

L'exemption s'applique à toutes les « mutations » d'immeubles assujetties en principe à la taxe de première mutation, c'est-à-dire à titre onéreux : ventes, échanges, partages avec soulte, transactions, etc.

En matière d'échange avec soulte, l'application de l'exonération soulevait une difficulté, sous le régime antérieur à la loi du 16 avril 1930. Si l'échange avait lieu sans soulte, il suffisait d'apprécier si la valeur d'aucun des lots ne dépassait 5.000 francs. Mais que décider lorsque la soulte stipulée ne dépassait pas 5.000 francs ? Ce que la loi exonère, ce sont les « mutations » ne dépassant pas 5.000 francs, c'est-à-dire les immeubles transférés dont la valeur n'est pas supérieure à ce chiffre. Or, dans un échange, la mutation porte non pas sur le montant de la soulte, qui constitue un prix de vente, mais sur les biens dont la propriété se trouve changer de mains. Si cette mutation dépassait 5.000 francs, la taxe était donc exigible, encore que la soulte stipulée fût inférieure à ce chiffre. Depuis la loi du 16 avril 1930, la difficulté ne se présente plus qu'en cas d'échange avec soulte d'immeubles ruraux. Nous l'examinerons plus loin.

II. - Définition de l'« opération isolée »

Le législateur a voulu réserver le bénéfice de l'exemption aux mutations de faible importance et empêcher les acquéreurs d'immeubles d'une valeur

réelle supérieure à 5.000 francs d'éluder le paiement de la taxe en concluant avec le vendeur plusieurs actes successifs d'acquisition, à des intervalles plus ou moins éloignés, de tranches plus ou moins arbitrairement découpées dans un même domaine.

L'interprétation donnée par la Régie à l'expression « opération isolée » s'inspire de cette préoccupation de prévenir les fraudes.

« Cette condition, porte l'instruction du 20 août 1926 (1), se trouvera suffisamment remplie lorsque la mutation ne pourra pas être considérée comme constituant de la part de l'acquéreur l'exécution partielle d'une opération d'ensemble. S'il est constaté, par exemple, que ce dernier a acheté successivement du même vendeur des parcelles faisant primitivement partie d'une exploitation unique, la taxe devra être perçue sur le montant total des prix convenus, même si chacune des ventes est faite pour un prix ne dépassant pas 5.000 francs.

« Mais le fait que la vente ne présentera pas le caractère d'une opération isolée de la part du vendeur ne mettra pas obstacle à l'exonération. Il en sera ainsi notamment des ventes d'un prix égal ou inférieur à 5.000 francs, charges comprises, consenties à des acquéreurs différents de terrains compris dans un lotissement. »

C'est donc du côté de l'acheteur, et non du vendeur, qu'il convient d'apprécier si l'opération est « isolée ».

(1) Instr. Régie, n° 3.911, parag. 4.

De cette distinction, qui est conforme au but de la disposition de la loi de 1926, l'Administration a fait diverses applications.

D'après les solutions de la Régie, bénéficient de l'exemption de la taxe de première mutation, en dehors du cas ci-dessus prévu dans l'Instruction : les ventes consenties par plusieurs propriétaires au même acquéreur, lorsque chacune d'elles est inférieure à 5.000 francs, même si leur montant total dépasse ce chiffre (1); l'acquisition postérieure à la loi du 3 août 1926, moyennant un prix égal ou inférieur à 5.000 francs, de l'usufruit d'un immeuble dont l'acquéreur avait acquis la nue propriété avant cette date (2), la vente consentie par un vendeur à deux acheteurs indivisément, moyennant un prix de 4.000 francs pour chacun (3); la vente de deux parcelles de terres faite par le même acte au même acquéreur, mais par deux vendeurs distincts, qui ne sont pas propriétaires indivis, moyennant un prix inférieur à 5.000 francs pour chaque parcelle, bien que le prix total soit supérieur à ce chiffre (4); la vente, dans un même acte, par une personne à plusieurs acquéreurs de parcelles distinctes, moyen-

(1) Sol. Régie 28 février 1927; Rép. min. fin., *J. O.*, 7 nov. 1928.

(2) Rép. min. fin., *J. O.*, 13 juillet 1927.

(3) Rép. min. fin., *J. O.*, 8 août 1935.

(4) Rép. min. fin. à une quest. écrite de M. Catalogne, sénateur, *J. O.*, 7 novembre 1927, Déb. parl., Sénat, p. 1.235.

nant des prix inférieurs à 5.000 francs pour chaque acheteur, mais dépassant cette somme pour l'ensemble des acheteurs (1).

La taxe complémentaire est, au contraire, exigible, d'après l'Administration : sur les acquisitions successives à 20 jours d'intervalle des deux moitiés d'une maison indivise (2); sur l'ensemble des parts indivises d'immeubles dont la même personne se rend acquéreur, soit par des actes distincts, soit par le même acte, dès lors que cet ensemble dépasse 5.000 francs (3) ; sur l'ensemble, supérieur à 5.000 francs, des prix et charges afférents à des immeubles que la même personne acquiert simultanément soit d'un seul vendeur, soit de copropriétaires indivis (4); au cas d'adjudication publique, sur l'ensemble des lots dont une même personne se rend adjudicataire, si le prix d'ensemble dépasse 5.000 francs (5), même si les immeubles sont mis

(1) Rép. min. fin. à une quest. écrite de M. Vassal, député, *J. O.* 23 mai 1930, Déb. parl., Chambre, p. 2.348.

(2) Rép. min. fin., *J. O.*, 24 février 1928.

(3) Rép. min. fin., *J. O.*, 21 août 1927.

(4) Rép. min. fin., *J. O.*, 8 mai et 21 décembre 1927.

(5) Rép. min. fin. à des quest. écrites de MM. Lesaché, député, *J. O.*, 11 août 1926, Déb. parlam., Chambre, p. 3.326 ; Georges Bonnefous, député, *J. O.*, 8 mai 1927, Déb. parlam., Chambre, p. 1.331, et Poitou-Duplessy, député, *J. O.*, 5 juillet 1927, Déb. parlam., Chambre, p. 2.278.

en vente en plusieurs enchères à des dates rapprochées (1).

En résumé, dans tous les cas où une série d'opérations isolées, par le même acte ou par des actes différents, passés le même jour ou à des intervalles assez rapprochés, font acquérir plusieurs parcelles d'immeubles à une même personne, l'Administration estime qu'il n'y a pas opérations isolées, elle retient le montant total des prix de l'ensemble des acquisitions et, s'il dépasse 5.000 francs, elle perçoit la taxe complémentaire, même si le prix de chaque lot n'atteint pas 5.000 francs.

Cette interprétation de l'opération isolée appelle de sérieuses réserves. La jonction des acquisitions peut être admise, lorsque l'acheteur a été déclaré adjudicataire de deux ou plusieurs lots d'une même exploitation, dont la division a été faite pour faciliter l'adjudication, bien qu'en réalité on ne décèle pas toujours nécessairement dans les mobiles de l'opération la combinaison fiscale que le législateur a entendu prévenir.

Mais le seul fait pour une même personne de se rendre adjudicataire de plusieurs lots ne suffit pas à caractériser l'opération globale et à manifester l'intention d'échapper à la taxe complémentaire, lorsque les immeubles mis aux enchères appartenaient à des exploitations distinctes et se trouvent

(1) Rép. min. fin. à une quest. de M. Bonnefous, citée note précédente.

notamment situés dans des communes ou des départements différents.

Les solutions de la Régie apparaissent aussi d'une rigueur excessive, dans le cas d'acquisition par une même personne de plusieurs parts d'indivision. Elle applique cependant au partage, comme aux adjudications de parts indivises, sa conception de l'opération isolée. Elle retient le fait qu'une même personne se rend acquéreur de plusieurs lots et elle fait état du montant global des soultes ou des prix de cession payés par un cohéritier aux autres ayants droit, pour apprécier si l'exemption de la taxe est applicable. La taxe est exigible, lorsque le total est supérieur à 5.000 francs, bien que le montant de chaque soulte ou prix de cession ne dépasse pas ce chiffre (1).

Par contre, la taxe doit être calculée séparément sur le montant de chacune des deux soultes constatées dans un acte de liquidation-partage portant attribution immobilière ou indivise aux deux cohéritiers débiteurs des soultes. La taxe n'est pas exigible, à condition que chacun des lots grevés de soultes inférieures chacune à 5.000 francs ne présente pas une plus-value réelle supérieure à 5.000 francs (2).

En cas de cessions de droits successifs et de présuc-

(1) Rép. min. fin. à des quest. écrites de MM. Yvon Delbos et Becquet, députés, *J. O.*, 5 juillet 1927 et 28 mars 1928, Déb. parlem., Chambre, p. 2.274 et 872.

(2) Rép. min. fin. à une question écrite de M. Joseph Mathieu, député, *J. O.*, 1^{er} août 1928, Déb. parlem., Chambre, p. 2.450.

cessions, mobiliers et immobiliers, consenties par tous les frères ou sœurs à l'un d'eux, en suite de la donation à titre de partage anticipé, et avec charges, faite par le père survivant à tous ses enfants, la taxe complémentaire est exigible : 1° sur toute part acquise dans un fonds de commerce, marchandises neuves exceptées ; 2° sur l'ensemble des portions indivises d'immeubles dont le même propriétaire se rend simultanément acquéreur, dès lors que l'ensemble des prix et charges ou de la valeur vénale de ces portions dépasse 5.000 francs (1). La taxe est exigible sur l'ensemble des parts indivises dont le même copropriétaire se rend simultanément acquéreur, que la cession soit consentie dans un même acte, ou par deux actes séparés, ou soit consentie dans le même acte avec rapport en moins prenant (2).

Appliquée à l'acquisition par adjudication ou partage de parts d'indivision par une même personne, la thèse de l'Administration sur l'opération isolée dépasse le but visé par le législateur de 1926. Juridiquement, il n'existe pas, dans ce cas, plusieurs transmissions d'un même vendeur à un même acquéreur ; en réalité, l'opération s'analyse en autant de mutations qu'il y a de vendeurs différents (colicitants, copartageants) abandonnant des droits distincts sur les immeubles adjugés ou partagés.

(1) Rép. min. fin. à une quest. écrite de M. Loubet, sénateur, *J. O.*, 18 mai 1927, Déb. parlem., Sénat, p. 483.

(2) Rép. min. fin. à une quest. écrite de M. Abel Gardey, sénateur, *J. O.*, 18 mai 1927, Déb. parl., Sénat, p. 481.

D'ailleurs, le fait même d'une indivision préexistante, dans laquelle le colicitant ou le copartageant avait des droits, paraît écarter le danger de la combinaison redoutée par la loi. La réunion des parts indivises aux mains d'un seul coïndivisaire est une opération économiquement utile, que le législateur envisage avec faveur; l'indivision qui l'a précédée est un état de droit né des circonstances, et non plus un morcellement factice et passager qui cherche à dissimuler la permanence de l'unité d'exploitation.

Nous estimons, en conséquence, qu'en cas de cession ou attribution de parts d'indivision, c'est le prix de chaque part, ou la soulte mise à la charge de chaque copartageant, qu'il y a lieu de retenir, pour apprécier si la taxe de première mutation est ou non exigible.

L'adjudicataire d'un immeuble peut se réserver la faculté d'élire un ou plusieurs commands. Si la nature juridique de la déclaration de command est assez discutée, on s'accorde à reconnaître qu'une fois acceptée, elle produit un effet rétroactif, comme une condition résolutoire. Les commands sont censés tenir leur droit directement du vendeur.

Si l'adjudicataire primitif d'un bloc d'immeubles élit plusieurs commands, la déclaration n'en produit pas moins un effet rétroactif. Il y a ainsi autant de ventes distinctes que de commands élus et le droit de vente doit être liquidé séparément sur le prix payé par chaque acquéreur (1).

(1) Trib. Seine, 9 mars 1938, J. Enreg. 12.064. Maguéro, *Traité Alfab., V° Command., N° 79.*

D'autre part, d'après l'Instruction de la Régie, c'est par rapport à l'acquéreur, et non au vendeur, qu'il faut apprécier si une vente a le caractère d'une opération isolée. En conséquence, si l'adjudicataire d'un bloc d'immeubles les répartit entre plusieurs commands, ceux qui ont acquis des immeubles dont la valeur n'excède pas 5.000 francs doivent être considérés comme ayant fait une opération isolée, exempte de la taxe de première mutation (1).

La Régie a admis cette manière de voir ; pour apprécier si la taxe est exigible, il faut considérer la mutation par rapport au command déclaré (2).

§ 3. — *Acquisitions immobilières faites à l'aide
d'un emprunt consenti par une société
de crédit immobilier*

L'article 25 de la loi du 19 décembre 1926 a étendu le bénéfice de l'exemption de la taxe complémentaire aux acquisitions immobilières faites à l'aide des emprunts contractés après des sociétés de crédit immobilier, conformément à l'article 19 de la loi du 5 décembre 1922 sur les habitations à bon marché.

La disposition de la loi du 5 décembre 1922 visée par la loi du 19 décembre 1926 prévoit que les

(1) Rép. Defrénois, 1931, art. 22.755.

(2) Rép. min. fin., *J. O.*, 15 janvier 1936 ; Dict. Enreg., 4.179.

sociétés de crédit immobilier peuvent consentir des prêts :

1^o) aux particuliers remplissant les conditions fixées par l'article 45 de cette loi et aux sociétés d'habitations à bon marché, en vue de l'acquisition soit de jardins ou de champs, dans les conditions indiquées par l'article 46 de la même loi, soit de maisons individuelles à bon marché. Une loi du 25 janvier 1933 a porté de 6.000 à 15.000 francs le prix maximum des champs et jardins pour l'acquisition desquels les sociétés de crédit immobilier sont autorisées à consentir des prêts;

2^o) aux personnes désignées à l'article 51 de la dite loi et à l'article 1^{er} de la loi du 9 avril 1918, en vue de l'acquisition d'exploitations rurales dont la valeur ne dépasse pas 40.000 francs, quelle qu'en soit la surface.

Il appartient aux parties qui demandent à bénéficier de la dispense de justifier que leurs acquisitions ont été réalisées à l'aide des emprunts que leur ont consentis des sociétés de crédit immobilier. Il n'est pas nécessaire que la totalité du prix de l'acquisition provienne de l'emprunt, il suffit qu'une partie du prix seulement soit acquittée avec des fonds d'emprunt (1).

Une solution de la Régie admet que la taxe n'est pas due sur l'acte constatant une acquisition effectuée au moyen d'une ouverture de crédit consentie

(1) Instr. Régie n° 3.937, du 7 janvier 1927.

par une société de crédit immobilier avant l'achat, mais réalisée postérieurement (1).

Dans le même esprit, la taxe perçue sur un acte de vente est restituable lorsque, postérieurement à l'achat, l'acquéreur contracte auprès d'une société de crédit immobilier un emprunt destiné à payer le prix (2).

Conformément au principe d'interprétation stricte et littérale des exceptions en matière fiscale, l'Administration de l'enregistrement refuse l'exonération de la taxe en cas d'acquisition d'un terrain faite en vue de la construction d'une habitation à bon marché, si elle n'est pas réalisée à l'aide d'un emprunt contracté auprès d'une société de crédit immobilier (3) ; si l'emprunt a été consenti par d'autres sociétés, soumises à une réglementation différente de celle qui est applicable aux sociétés de crédit immobilier et admises à consentir des prêts sans aucune référence à l'article 19 de la loi du 5 décembre 1922, notamment par une caisse de crédit agricole (4), par un office public ou une société anonyme d'habitations à bon marché (5), ou par une

(1) Sol. Régie, 4 décembre 1934, Indic. de l'Enreg., 2.953.

(2) Sol. Régie, 25 avril 1934. Indic. Enreg. 2982.

(3) Rép. min. fin., *J. O.*, 25 avril 1928.

(4) Sol. Régie, 9 juin 1925, Insta., 3978, § 39 ; Rép. min. fin. à une quest. écrite de M. Pierre Taittinger, député, 18 janv. 1928, Déb. parl., Chambre, p. 110.

(5) Rép. min. fin., *J. O.*, 20 mars 1929.

société de secours mutuels et de retraites (1); aux ventes d'immeubles achetés ou construits à l'aide d'emprunts consentis au vendeur par une société de crédit immobilier (2), ou à l'aide de subventions ou d'avances de l'Etat (3).

Un amendement tendant à exonérer l'acquisition d'une exploitation rurale à l'aide d'un emprunt contracté auprès d'une caisse de crédit agricole mutuel, introduit sur l'initiative de la commission des finances dans le projet de loi de finances de 1918, a été disjoint par la Chambre des députés (4).

*Bâtiments neufs commencés
entre mars et septembre 1939 et achevés
avant l'année 1941*

En vue de remédier à la crise de la construction immobilière, les pouvoirs publics ont, depuis plusieurs années, pratiqué une politique de dégrèvements fiscaux, en faveur des propriétaires qui font construire des bâtiments. Indépendamment des dispositions diverses accordant aux constructions nouvelles soit des exemptions temporaires d'impôt

(1) Trib. Seine, 14 octobre 1933, Sem. Jurid., 1934, p. 422, Trib. Lille, 15 juill. 1938, Indic. Enreg., 1938, n° 4.157.

(2) Rép. min. fin., *J. O.*, 24 juin 1928.

(3) Rép. min. fin., *J. O.*, 31 août 1928.

(4) *J. O.*, 25 décembre 1928, Déb. parlem., Chambre, séance du 24 décembre 1928, p. 4.129.

foncier et de taxes annexes, soit des exonérations ou atténuations des droits d'enregistrement sur les mutations à titre gratuit ou à titre onéreux, un décret-loi du 23 février 1939 exempte dans certaines conditions de la taxe complémentaire la première mutation des bâtiments nouvellement construits.

Aux termes de l'article 4 de ce décret-loi, inséré au Code de l'enregistrement sous l'article 455 *septies*:

« Le droit proportionnel édicté par les articles 450, 451 et 454 du présent code, ainsi que les surtaxes prévues par l'article 453 et la taxe complémentaire exceptionnelle sur la première mutation visée à l'article 741, sont supprimés pour la première mutation à titre onéreux des immeubles dont la construction a été commencée entre le 1^{er} mars et le 1^{er} octobre 1939 et achevée avant le 1^{er} janvier 1941, à condition que cette première mutation soit enregistrée avant le 1^{er} janvier 1955. »

Si la construction, commencée après le 1^{er} mars 1939, n'est pas terminée avant le 1^{er} janvier 1941, ou si elle a commencé après le 1^{er} octobre 1939, l'alinéa 2 n'accorde plus sur la première mutation enregistrée avant le 1^{er} janvier 1955 l'exemption de la taxe complémentaire, mais seulement la suppression des surtaxes et la réduction des trois quarts du droit proportionnel (alinéa 2).

Aux termes des alinéas 3 à 6, « les constructions sont réputées commencées, dans les villes où le permis de construire est obligatoire, le jour de la demande du permis et, dans les autres localités,

à la date indiquée dans la déclaration souscrite en exécution de l'article 161, 1^{er} alinéa, du Code général des impôts directs.

« L'exonération est subordonnée à la production, à l'appui de l'acte ou de la déclaration de mutation, d'une copie, certifiée conforme par l'autorité compétente, soit du permis de construire, soit de la déclaration de construction susvisée.

« Pour l'application de l'exonération prévue au premier alinéa du présent article, il sera produit en outre un certificat du maire, enregistré sans frais, au bureau de l'enregistrement de la situation des biens, avant le 1^{er} mars 1941, précisant la désignation cadastrale des immeubles, les nom, prénoms et domicile du propriétaire, ainsi que la date d'achèvement des constructions. A défaut d'enregistrement de ce certificat dans le délai fixé, les parties se trouvent déchues du bénéfice des dispositions dudit alinéa.

« Le bénéfice du présent article ne peut se cumuler avec celui des dispositions des articles 403 *bis* et 414 *bis*. »

L'exemption s'applique aux immeubles bâtis, quelles que soient leur destination, habitation, commerce, industrie ou artisanat, et leur importance, mais elle ne concerne que les constructions et leurs dépendances indispensables ou immédiates (1).

Les dégrèvements ou atténuations de droits prévus par l'article 4 du décret-loi du 28 février 1939

(1) Inst. Régie n° 4.406, p. 13.

portent exclusivement sur la première mutation.

L'exemption de la taxe complémentaire joue seulement dans le cas de l'alinéa 1^{er}, c'est-à-dire d'exonération totale du droit proportionnel de mutation. Elle est ainsi le corollaire du caractère complémentaire de la taxe, dont la perception est subordonnée à celle du droit de mutation à titre onéreux.

Dans les cas prévus à l'alinéa 2, le droit de mutation est seulement réduit. La taxe complémentaire est exigible pour le tout; la première mutation ne bénéficie pas sur la taxe complémentaire d'une réduction équivalente à celle du droit de mutation.

De même, l'exigibilité et le taux de la taxe sur la première mutation ne sont pas affectés par les atténuations fiscales résultant des dispositions des décrets-lois du 2 mai 1938 et du 28 février 1939.

Des décrets-lois du 2 mai 1938, articles 11 et 12, et du 28 février 1939, accordent, sous certaines conditions, la réduction de moitié des droits de vente et l'exemption complète de surtaxes, en cas d'acquisition, avant le 1^{er} janvier 1942, de terrains, ou de bâtiments à démolir, en vue de construire dans les deux ans des bâtiments à usage d'habitation ou à usage industriel ou commercial. La taxe complémentaire ne bénéficie pas de cette atténuation.

L'article 4 d'un autre décret-loi du 28 février 1939, inséré au Code de l'enregistrement sous l'article 457 *quater*, accorde, d'autre part, des dégrèvements fiscaux aux propriétaires qui, dans certaines conditions, font exécuter des travaux d'amélioration, de

réparation ou d'entretien sur les bâtiments qu'ils acquièrent ou qu'ils possèdent. Les dégrèvements consistent, suivant les cas, en une restitution partielle des droits payés au moment de l'acquisition des bâtiments, ou en déductions opérées pour la liquidation des droits à l'occasion d'une donation entre vifs, d'une mutation par décès ou d'une mutation à titre onéreux. Mais la restitution ou le dégrèvement ne porte que sur le droit de vente et les surtaxes. à l'exclusion de la taxe sur la première mutation.

CHAPITRE III

Situation des mutations subséquentes au regard de la taxe

Qu'on la considère comme un « complément » du droit d'enregistrement sur les mutations à titre onéreux, ou comme une taxe « *sui generis* » sur la fortune acquise, la taxe complémentaire exceptionnelle ne frappe, d'après sa définition même, que la première mutation.

La perception de la taxe complémentaire sur la première mutation d'un immeuble ou d'un fonds de commerce intervenue depuis la loi du 3 août 1926 couvre toutes les mutations ultérieures. « La taxe complémentaire, porte l'article 18, alinéa 4 (Code de l'enregistrement, art. 741, alinéa 4), n'est perçue qu'une seule fois au moment de la première transmission. »

Mais ce n'est pas épuiser la question d'affirmer que les mutations ultérieures n'auront pas à la supporter.

D'une part, en effet, certaines dispositions légales reportent exceptionnellement sur la seconde mutation la perception de la taxe, en totalité ou en partie,

D'autre part, la Régie avait tout d'abord refusé l'exonération aux mutations subséquentes des biens exemptés de la taxe lors d'une précédente mutation.

Enfin certaines opérations apparaissent, en dépit d'une transmission antérieure imposée ou exemptée, comme des premières mutations, imposables en raison d'un changement dans l'objet ou dans la nature juridique de l'opération.

Section I. — *Ventes de locaux d'habitation en cours d'achèvement*

La loi du 3 août 1926 prévoit un cas où la deuxième mutation supporte la taxe complémentaire, dont la première a été exemptée : c'est la vente de locaux d'habitation, non achevés ou dans l'année de leur achèvement. On peut rapprocher de cette situation fiscale particulière celle de l'échange. En vertu de la loi du 16 avril 1930, la taxe est perçue à un tarif réduit au moment de l'échange, puis le complément de taxe est exigé à la première mutation subséquente de l'un des lots échangés.

Après avoir décidé (al. 4) : « La taxe complémentaire n'est perçue qu'une seule fois, au moment de la première mutation », l'article 18 de la loi du 3 août 1926 ajoute (alinéa 5) : « Toutefois, pour les locaux d'habitation qui seront construits postérieurement à la promulgation de la loi du 3 août 1926, s'ils sont vendus avant d'être achevés, ou dans l'année de leur achèvement, la taxe complémentaire

sera perçue seulement au moment de la deuxième transmission. »

La Régie s'était fondée sur cette disposition pour attribuer à toutes les exemptions admises par l'article 18 le caractère d'un simple sursis, qui laisserait ouverture à la perception de la taxe, lors de la mutation subséquente. C'était donner une portée générale à une disposition dont le caractère exceptionnel ressort du mot « toutefois », qui annonce une dérogation au principe de l'alinéa précédent. Les alinéas 2 et 3 accordent des exemptions définitives de la taxe, tandis que l'alinéa 5 consacre moins une exonération qu'un sursis à la perception.

La disposition de l'alinéa 5 a eu pour but de faciliter la construction de maisons d'habitation, en vue de remédier à la crise du logement et à la hausse des loyers. Par son objet, elle se rapproche de l'exemption temporaire de quinze ans accordée par les lois du 31 mars 1922 et du 1^{er} avril 1926, en matière d'impôt foncier et de taxes accessoires, aux constructions nouvelles à usage d'habitation. Elle tend à favoriser la construction de maisons d'habitations édifiées en vue de la vente, notamment par des sociétés d'habitation à bon marché ou de crédit immobilier.

Au cours des débats parlementaires, le président du conseil a précisé que la dispense de la taxe s'applique à toutes les ventes de maisons ou de locaux d'habitation, construits postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi, soit par des particu-

liers, soit par des sociétés d'habitations à bon marché ou de crédit immobilier (1).

Par une interprétation bienveillante, l'Administration a admis que la dispense provisoire de la taxe profitait non seulement aux locaux d'habitation dont la construction serait entreprise depuis la promulgation de la loi, mais aussi à ceux dont les travaux d'édification avaient été commencés avant son entrée en vigueur, à condition qu'ils aient été vendus avant d'être achevés ou dans l'année de leur achèvement (2).

L'expression « vente de locaux d'habitation » englobe non seulement la vente de maisons entières, mais la vente d'appartements, devenue de pratique courante par suite de la crise du logement. La vente d'un appartement non construit au 3 août 1926, dépendant d'un immeuble en cours d'édification à cette date, ne donne pas ouverture à la taxe (3).

(1) Déclarations du président du conseil, ministre des Finances, à la Chambre, séance du 1^{er} août 1926, *J. O.*, 1^{er} avril 1926, Déb. parlem., Chambre, p. 3.103, et au Sénat, séance du 3 août 1926, *J. O.*, 4 août 1926, Déb. parlem., Sénat, p. 1.466.

(2) Décision du ministre des finances du 11 octobre 1926 ; rép. min. Fin. à des quest. écrites de MM. Baréty, Henry Paté, Landry, François-Poncet, Levasseur, députés, *J. O.*, 18 déc. 1926, 12 janv. et 18 févr. 1927, Déb. parlem., Chambre, p. 4278, 12, 15 et 440, et à M. Albert Lebrun, sénateur, *J. O.*, 19 janvier 1927, Déb. parl., Sénat, p. 27.

(3) Rép. min. fin. à une quest. écrite de M. Henry Paté, député, *J. O.*, 12 janv. 1927.

L'exemption ne s'applique qu'aux locaux d'habitation. En sont, par conséquent, exclus les immeubles ou locaux affectés à tout autre usage, notamment les bâtiments à usage industriel ou commercial (1); de même, tous autres locaux à usage professionnel, agricole, artisanal, etc.

Par une solution du 7 novembre 1926, la Direction générale de l'enregistrement a reconnu que le bénéfice de la dispense « doit être étendu aux acquisitions de locaux commerciaux nouvellement construits, lorsque certaines pièces sont affectées à l'habitation du commerçant, dans la mesure où le prix stipulé s'applique à la transmission desdites pièces » (2).

L'exemption provisoire s'applique non seulement aux constructions, mais aux terrains sur lesquels elles sont édifiées; quant au terrain attenant, il ne peut bénéficier de l'exonération que s'il constitue un accessoire indispensable de l'habitation (3).

Les constructions à usage d'habitations à bon marché régies par les lois du 8 décembre 1922 et du 22 juin 1928 ne bénéficient pas du seul fait de leur destination de la dispense de la taxe sur la première mutation, si elles ne rentrent pas dans un des cas

du 20 août 1926, § 4, n° 3.

(2) Sol. Dir. gén. Enreg., 7 nov. 1929, Rép. Defrénois, 1930, art. 22.546 ; Inst. Régie n° 4056.

(3) Rép. min. fin., *J. O.*, 4 nov. 1927 ; Inst. Régie n° 3.978, § 27.

d'exemption prévus par la législation spéciale à cette taxe.

Notamment, la taxe est exigible sur une acquisition de terrain destinée à la construction d'habitations à bon marché faite sous le régime de la loi Loucheur, bien qu'elle bénéficie d'une réduction des droits de mutation, à moins que l'acquisition ne rentre dans un des cas d'exemption prévus par les textes qui régissent la taxe complémentaire (1), par exemple, si elle n'est pas réalisée à l'aide d'un emprunt contracté auprès d'une société de crédit immobilier.

D'après l'Instruction de la Régie du 20 août 1926, il appartient aux parties qui demandent à bénéficier de la dispense de la taxe de justifier, en premier lieu, qu'il s'agit d'immeubles construits après la promulgation de la loi, et en second lieu, que la construction n'est pas achevée ou qu'elle est achevée depuis moins d'un an.

À quel moment une construction doit-elle être considérée comme achevée ? C'est là une question de fait, qu'il appartient aux tribunaux, en cas de contestation, de résoudre souverainement. Les attendus d'un jugement du tribunal de Nice en date du 26 mai 1936 (2) fournissent un bon exemple des considérations de fait susceptibles d'entraîner la décision des juges. Dans l'espèce, alors que tous les appar-

(1) Rép. min. fin., *J. O.*, 27 avril 1928.

(2) Rép. Defrénois, 1937, art. 24.888.

tements étaient habitables, et en fait habités par des locataires, la maison ne pouvait être évidemment considérée comme inachevée.

L'état d'achèvement ne se dégage pas toujours aussi nettement des circonstances de fait. Une maison doit être considérée comme achevée lorsque l'état de la construction rend en fait les locaux habitables. Les tribunaux administratifs ont eu à apprécier la date d'achèvement des bâtiments, en vue de préciser le point de départ de l'imposition des constructions nouvelles à la contribution foncière et des délais d'exemption temporaire de cette contribution. Nous résumons leur jurisprudence, dont la Régie de l'enregistrement pourrait utilement s'inspirer pour apprécier une situation de pur fait.

Des arrêts du Conseil d'Etat se dégagent le principe suivant : une construction est achevée quand elle est propre à remplir sa destination, c'est-à-dire à être habitée. Le Conseil d'Etat a maintenu notamment l'imposition foncière d'une maison dont le gros œuvre était terminé au 1^{er} janvier, bien que les aménagements en vue de la location (rabotage des parquets, pose des papiers, dernière couche de peinture), n'aient été effectués que postérieurement (1).

Aux termes d'une réponse ministérielle, une maison neuve doit être considérée comme achevée au sens des règles qui régissent la contribution foncière,

(1) C. d'Et., 19 janv. 1901, Rec. Lebon, p. 52, Cf. C. Et 25 juillet 1929.

lorsque l'état d'avancement des travaux en permet l'utilisation effective. Il en est ainsi quand le gros œuvre étant terminé et les escaliers, parquets, portes et fenêtres posés, il ne reste plus qu'à effectuer des travaux d'aménagement pour lesquels on attend souvent le gré du locataire (seconde couche de peinture, pose des papiers peints, etc.) (1).

Un arrêt du Conseil d'Etat du 2 novembre 1938 (2) décide qu'un immeuble doit être considéré comme achevé à la date où le gros œuvre est entièrement terminé, encore bien que certaines malfaçons auraient ultérieurement nécessité l'exécution de divers travaux de consolidation ou d'amélioration, d'ailleurs de peu d'importance : en l'espèce, la démolition partielle et la reconstruction d'une cheminée de manière à éloigner la ligne de feu des pièces de bois des planchers, la fourniture et la pose d'un poteau de soutien de la charpente.

Une solution de la Régie du 25 juin 1931 précise dans quelle mesure la taxe est due, lorsque deux mutations successives ont lieu avant l'achèvement de locaux d'habitation. Dans ce cas, la taxe n'est exigible, à l'occasion de la seconde vente, que sur la portion du prix applicable à la partie de l'immeuble déjà comprise dans la première acquisition et qui,

(1) Rép. min. fin. à une quest. écrite de M. Hayez, sénateur; J. O., 13 mars 1935, Déb. parlem., Sénat, p. 280.

(2) Rec. Ord., 18^e Vol., Som. 7.

lors de la revente, fat l'objet de la seconde transmission (1).

L'article 18 de la loi du 3 août 1926, alinéa 5, ne vise que les ventes de locaux d'habitation. La taxe complémentaire est due, d'après l'Administration, sur l'acte constatant l'échange de deux maisons d'habitation construites depuis moins d'un an (2).

Section II. — *Situation fiscale des échanges*

(Loi du 16 avril 1930)

Antérieurement à la loi du 16 avril 1930, les échanges étaient régis par les dispositions générales de l'article 18 de la loi du 3 août 1926. La Régie percevait la taxe complémentaire sur tous les échanges, avec soulte, ou même purs et simples. La Cour de cassation avait écarté l'imposition des échanges sans soulte. La taxe était liquidée, si aucune soulte n'était stipulée, ou si les deux lots étaient exactement équivalents, sur le lot ayant la plus forte valeur; en cas d'échange avec soulte, sur le lot le plus faible augmenté de la soulte, ou, si la soulte était inférieure à la plus-value de l'autre lot, sur cette plus-value (3).

(1) Sol. Régie, 25 juin 1931, Inst. n° 4.106, § 28.

(2) Rép. min. fin., 24 juin 1931 ; Inst. précitée.

(3) Inst. Régie du 20 août 1926 ; rép. min. fin. à des quest. écrites de MM. Peigné et René Gounin, députés, *J. O.*, 28 avril 1927 et 27 février 1929, Déb. parlem., Chambre, p. 1.311 et 1.700.

Par application de cette règle, la taxe complémentaire, comme le droit proportionnel d'échange ou de vente, n'était assise que sur l'un des lots échangés.

Si un des lots compris dans un échange avait déjà payé la taxe à l'occasion d'une vente, cette taxe n'était pas due, lors de l'échange, sur l'autre lot (1).

Tous les immeubles compris dans un échange sur lequel la taxe complémentaire avait été régulièrement perçue étaient considérés comme l'ayant supportée et en étaient, dès lors, dispensés par la suite (2), même celui des lots échangés sur lequel la taxe n'avait pas été assise (3).

La Régie a parfois exigé la taxe sur l'échange de deux immeubles dont l'un seulement l'avait supportée à sa première mutation (4), et notamment sur une soulte inférieure à 5.000 francs, stipulée dans

(1) Rép. min. fin. à une quest. écrite de M. Gounin, député, citée note précédente; une réponse à une quest. écrite de M. Régis, député, *J. O.*, 24 mai 1929, Déb. parlem., Chambre, p. 1.687, impose cependant la soulte dans ce cas.

(2) Instr. Régie n° 3.911 et 3.963; rép. min. Fin. à des quest. écrites de MM. Néron et Dutaud, sénateur, *J. O.*, 19 janv. 1927 et 17 nov. 1928, et Peigné, député, *J. O.*, 28 avril 1927, Déb. parl., Chambre, p. 1.311.

(3) Rép. min. fin. à une quest. écrite de M. Peigné, député, citée note 2.

(4) Rép. min. fin. à une quest. écrite de M. Renaudot, sénateur, *J. O.*, 6 juillet 1927, Déb. parlem., Sénat, p. 814.

un échange d'immeubles ruraux pour lequel l'immeuble le plus faible avait déjà payé la taxe (1).

Ces règles de perception, inspirées par le souci de ne pas grever exagérément les échanges, soulevaient des difficultés de liquidation de la taxe. D'autre part, estimait la Régie, elles « étaient contraires au principe même de la taxe à la première mutation, qui constitue un prélèvement sur le capital, applicable à tous les immeubles et fonds de commerce, sans autres exceptions que celles expressément prévues par la loi » (2).

En vue de remédier à cette situation et d'assurer le paiement intégral de la taxe, sans surcharger les échanges, l'Administration de l'enregistrement fit introduire dans la loi du 16 avril 1930, une disposition qui offrait en outre l'avantage de simplifier le mode de perception et de consacrer légalement sa thèse de l'imposition des échanges purs et simples, condamnée par les tribunaux judiciaires.

Aux termes de l'article 13 de la loi du 16 avril 1930 (Code Enreg., article 743) :

« La taxe complémentaire exceptionnelle prévue par l'article 741 est perçue pour les échanges sur la valeur de chaque lot, au tarif provisoire et réduit de 1,50 %.

(1) Rép. min. du budget à une quest. écrite de M. Jacoulot, député, *J. O.*, 16 septembre 1930, Déb. parlem, Chambre, p. 3.203.

(2) Instr. Régie du 18 avril 1930, n° 4.057, § 2.

« La première mutation subséquente de l'un ou l'autre lot qui ne rentre pas elle-même dans un cas d'exonération donne lieu à la perception du complément de taxe au taux de 1,50 %.

« Si l'un des deux lots échangés est exempt de la taxe, ou a déjà supporté cette taxe au plein tarif, la taxe est perçue au taux de 3 % sur la valeur de l'autre lot.

« La taxe n'est pas due sur le lot comprenant des immeubles dont la valeur globale ne dépasse pas 5.000 francs, s'il s'agit d'une opération isolée. »

L'économie de la réforme peut se résumer ainsi :

Le législateur décompose l'échange, au point de vue de la perception de la taxe complémentaire, en deux mutations indépendantes, dont chacune est soumise au régime de droit commun applicable à cette taxe. La taxe est exigible sur chacune des mutations, et chacun des lots est considéré séparément, pour la liquidation de la taxe et pour l'appréciation des cas d'exemption.

Mais pour éviter de surcharger à l'excès les échanges, la loi du 16 avril 1930 ne frappe pas de la taxe au tarif plein chacune des mutations ; elle leur accorde à titre provisoire le bénéfice d'un tarif réduit de moitié et elle reporte la perception du complément à l'époque de la première mutation subséquente de chacun des biens échangés. L'un et l'autre supportent ainsi, mais en deux temps, la taxe au tarif du droit commun et, par suite de l'indépendance des impositions, les exemptions dont l'un des

biens est susceptible de bénéficier ne profitent pas à l'autre.

La décomposition de l'échange en deux mutations indépendantes explique les solutions dégagées par la Régie des dispositions de la loi du 16 avril 1930 (1).

1^{er} cas. — L'échange porte sur des immeubles dont aucun n'a supporté la taxe.

Chaque immeuble est passible de la taxe au taux de 1,50 % et, lors de la transmission subséquente de chaque immeuble, la perception est complétée au même taux.

2^e cas. — L'un des immeubles échangés a déjà supporté la taxe au tarif réduit de 1,50 %.

Chaque immeuble donne ouverture à la taxe au taux de 1,50 % et seul l'immeuble qui n'avait pas déjà supporté la taxe supporte, à sa première mutation subséquente, la perception du complément de taxe de 1,50 %.

3^e cas. — L'un des immeubles échangés a déjà supporté la taxe au tarif plein, ou est exempt de la taxe.

La taxe n'est pas perçue sur cet immeuble à l'occasion de l'échange. L'autre immeuble la supporte au plein tarif, mais il en est par la suite définitivement exonéré.

Est considéré comme ayant déjà supporté la taxe au plein tarif l'immeuble qui à déjà figuré dans un

(1) Instr. Régie, n° 4057 du 18 avril 1930, § 2.

échange taxé selon les règles posées dans l'instruction du 20 août 1926, alors que la taxe aurait été, en fait, perçue sur l'autre lot.

4^e cas. — L'un des immeubles échangés a déjà supporté la taxe au plein tarif, ou en est exempté, et l'autre a supporté la taxe au tarif réduit de 1,50 %.

Seul, le complément de taxe de 1,50 % est perçu sur le second immeuble et les mutations ultérieures des deux immeubles sont exonérées.

Les dispositions de la loi du 16 avril 1930 relatives à la perception de la taxe complémentaire sur les échanges ont suscité une difficulté nouvelle en matière d'échanges avec soulte d'immeubles ruraux.

Les échanges d'immeubles ruraux effectués sous le régime des lois du 3 novembre 1884 et du 27 novembre 1918 sont exempts de tous droits au profit de l'Etat, dans les conditions prévues à l'article 656 du Code de l'enregistrement et à l'article 24 du décret du 1^{er} septembre 1936, mais la soulte ou plus-value demeure soumise au droit de vente. (Loi du 30 juin 1923, art. 23; Code Enreg., art. 658.)

La taxe sur la première mutation, étant un impôt complémentaire de mutation, n'est exigible que lorsque et dans la mesure où le droit de mutation est lui-même exigible. Sous le régime de la loi du 16 avril 1930 comme sous la loi du 3 août 1926, l'échange d'immeubles ruraux sans soulte, enregistré gratis, est exempt de la taxe de première muta-

tion, et cette exemption a pour effet de libérer définitivement de la taxe les immeubles échangés (1). Mais la taxe est due, comme le droit de mutation, sur l'intégralité de la soulte, même si la soulte est inférieure à 5.000 francs, sauf si, dans le cas où il s'agit d'une opération isolée, le lot créancier de la soulte comprend des immeubles dont la valeur ne dépasse pas 5.000 francs (2). La soulte n'échappe donc à la taxe que dans le cas où la valeur des immeubles compris dans le lot le plus fort est égale ou inférieure à 5.000 francs (3).

De la réponse ministérielle précitée à une question de M. Linyer, sénateur, semble résulter que l'Administration applique dans tous les cas le tarif de 3 % aux soultes stipulées dans les échanges d'immeubles ruraux. Cette solution ne tient pas un compte suffisant des modifications apportées par la loi du 16 avril 1930 aux règles de liquidation de la taxe complémentaire pour les échanges. La circonstance que les échanges d'immeubles ruraux sont exempts du droit de mutation à concurrence de la valeur du lot le plus faible ne saurait modifier les règles de liquidation de la taxe qui, depuis la loi de 1930, se calcule distinctement sur la valeur de chaque lot. La taxe est donc exigible au taux qui

(1) Rép. min. fin., *J. O.*, 13 janv. 1932.

(2) Rép. min. fin. à une question écrite de M. Linyer, sénateur, *J. O.*, 12 juin 1930, Déb. parlem., Sénat, p. 1.304.

(3) Décis. min. fin., 22 oct. 1926 ; Maguéro, V^o Première mutation, n° 70.

aurait été perçu sur le lot le plus fort, si l'échange n'avait pas été dispensé de droits d'enregistrement, c'est-à-dire, suivant les cas, au taux de 1,50 % ou au taux de 3 % (1).

Section III. — *Mutation subséquente à une mutation exonérée*

Lorsque la première mutation, survenue depuis le 4 août 1926, n'a pas supporté la taxe complémentaire, soit comme exempte du droit proportionnel d'enregistrement, soit en vertu d'une exonération exceptionnelle, la mutation subséquente est-elle passible de la taxe ?

La Régie de l'enregistrement avait tout d'abord admis l'affirmative. En ce qui concerne les immeubles dispensés de la taxe comme biens d'incapables ou comme ayant une valeur ne dépassant pas 5.000 francs, l'Instruction du 20 août 1926 déclarait passibles de la taxe « les transmissions postérieures dont ils font l'objet... quand elles ne rentrent pas elles-mêmes dans un des cas d'exemption prévus par la loi. Ainsi la revente d'un immeuble acquis pour un prix de moins de 5.000 francs doit acquitter l'impôt, si elle a lieu pour une somme supérieure à ce dernier chiffre » (2).

(1) En ce sens : Rép. Defrénois, 1931, art. 22.620.

(2) Instr. Régie du 20 août 1926, art. 340.

A l'appui de sa thèse, la Régie soutenait que « la taxe exceptionnelle instituée par l'article 18 de la loi du 3 août 1926 est un impôt réel atteignant non pas la mutation en elle-même, mais les biens qui en font l'objet, de sorte que tout immeuble et tout fonds de commerce doit invariablement être assujetti et que les exemptions prévues par la loi n'ont qu'un caractère provisoire, ayant pour unique effet de reporter le paiement de l'impôt à la date de la première mutation subséquente non exonérée » (1).

Le tribunal du Nord, section de Lille, a condamné la prétention de la Régie par un jugement du 30 novembre 1929, ainsi motivé :

« Attendu que, d'après les demandeurs, la taxe ne peut porter que sur la première mutation, le texte étant ainsi conçu : « La taxe complémentaire n'est perçue qu'une seule fois au moment de la première transmission » ; qu'elle ne peut porter sur la seconde, en cas d'exemption de la première, que dans le cas de la vente d'habitation nouvellement construite, hypothèse prévue par le texte, qui exclut implicitement les cas non envisagés par lui ; que si la taxe portait sur la seconde mutation de biens de mineurs, ces derniers, exonérés par la loi, seraient indirectement atteints ; — attendu que, d'après l'Administration de l'enregistrement, l'exemption n'a qu'un

(1) Rép. min. fin. à une quest. écrite de M. Jean Odin, dép., *J. O.*, 18 février 1930, Déb. parlem., Chambre, p. 802.

(2) Rép. Defrénois, 1930, art. 22.278.

caractère provisoire, qu'elle ne profite qu'à la mutation exonérée et non aux biens qui, un jour ou l'autre, doivent acquitter la taxe, véritable impôt réel dans l'esprit du législateur; — attendu qu'en présence de raisonnements interprétatifs contraires, il convient, en matière fiscale, d'appliquer le texte *stricto sensu*; qu'on ne saurait l'étendre en invoquant l'intention du législateur ou la logique, alors que ses termes se suffisent à eux-mêmes; que, pour que la taxe soit exigible dans l'espèce actuelle, il faudrait que le texte soit ainsi rédigé : « La taxe n'est perçue qu'une seule fois au moment de la première transmission *non exonérée* »; que faute de ces deux derniers mots, elle ne peut être exigée. »

La thèse de la Régie n'était guère défendable. L'article 18 précise l'époque de la perception de la taxe : « au moment de la première mutation ». Il ne dit pas « de la première mutation imposable ». C'est, d'autre part, un principe traditionnel en matière d'enregistrement que l'exemption équivaut à paiement.

La Régie n'a pas fait appel du jugement du tribunal civil de Lille et elle a abandonné sa prétention (1).

L'instruction du 20 novembre 1930 (2) précise que

(1) Rép. min. fin. à une question écrite de M. P.-E. Flandin, député, *J. O.*, 23 mai 1930, Déb. parl. Chambre, p. 2.350; Circul. Dir. génér. Enreg., Rép. Defrénois, 1930, art. 22.278.

(2) Instr. Régie 20 nov. 1930, n° 4.075, § 22, Rép. Defrénois, 1931, art. 22.780.

la nouvelle doctrine de la Régie n'est pas spéciale aux aliénations des biens précédemment vendus comme biens de mineurs; elle s'applique également aux immeubles dont la mutation a été dispensée de la taxe en exécution d'autres exemptions, notamment à un immeuble d'une valeur inférieure à 5.000 francs revendu plus tard 5.100 francs (1).

Section IV. — *Mutation subséquente après transformation d'objet*

La taxe complémentaire frappe exclusivement la première mutation, postérieure à l'entrée en vigueur de la loi du 3 août 1926, des immeubles ou des fonds de commerce. Les mutations subséquentes n'ont plus à la supporter, mais seules peuvent être considérées comme telles des transmissions dont l'objet est identique à celui de la première opération. Si des éléments nouveaux n'ayant pas encore supporté la taxe sont ultérieurement ajoutés aux biens qui en ont déjà été frappés, la portion du prix de cession qui s'y applique est passible de cet impôt (2).

La pratique administrative et la jurisprudence ont eu l'occasion d'appliquer la taxe complémentaire à des transmissions dont l'objet débordait celui de la

(1) Rép. min. budget, *J. O.*, 4 mars 1931, Déb. parl., Sénat, p. 215.

(2) Rép. min. budget à une quest. écrite de M. Demellier, sénateur, *J. O.*, 28 juin 1932, Déb. parlem., Sénat, p. 974.

vente à l'occasion de laquelle la Régie l'avait déjà perçue.

La revente d'un immeuble n'est affranchie de la taxe exceptionnelle que dans la limite où elle porte sur le bien même qui en a été passible antérieurement. En conséquence, décide le ministre des finances (1), s'il a été effectuée, entre la date d'acquisition et celle de la revente, des constructions, des transformations ou des aménagements ayant eu pour effet de créer des immeubles ou parties d'immeubles nouveaux, ces derniers doivent être considérés, lors de la revente, comme faisant partie d'une première mutation, et la portion du prix qui leur est afférenté doit en principe être soumise à la taxe exceptionnelle.

La question posée au ministre envisageait les divers cas où un terrain nu, acheté moyennant un prix de 100.000 francs, était revendu 150.000 francs ou 200.000 francs, après construction d'une maison, ou après mise en valeur, plantation, adduction d'eau, améliorations ou constructions complémentaires, ou encore revendu au prix de 250.000 francs, par lotissement après établissement de routes, trottoirs, canalisations d'égouts, d'eau, de gaz, d'électricité.

Dans le cas de transformation d'un fonds de commerce par changement d'objet, la taxe de première

(1) Rép. min. fin. à une quest. écrite de M. Louis Rollin, *dép.*, *J. O.*, 8 mai 1927, *Déb. parlem.*, Chambre, p. 1.228 ; rép. min. fin., 16 janvier 1931, *Dict. Enreg.*, n° 4.184.

mutation est due en principe lors de sa revente, sur le prix de tous les éléments corporels et incorporels, à l'exception de ceux qui l'ont déjà supportée, tels que, le cas échéant, le droit au bail et le matériel antérieurement acquis (1).

Un jugement du tribunal de Lourdes du 1^{er} juillet 1931 (2) a déclaré passible de la taxe un fonds de commerce qui l'avait supportée lors d'une première cession, mais avait été revendu pour un prix supérieur (85.000 francs au lieu de 18.000), en raison notamment de l'accroissement du matériel.

Le tribunal de Rennes, par un jugement en date du 9 juillet 1934 (3), a décidé que la Régie avait valablement imposé à la taxe de première mutation sur l'intégralité du prix du matériel et des éléments incorporels, la revente d'un fonds de commerce, bien que les vendeurs eussent déjà acquitté la taxe au moment de leur acquisition. Les juges ont estimé que, par suite du changement de l'objet du commerce (substitution d'un commerce de produits d'entretien à un commerce de parapluies), le fonds revendu était antérieurement nouveau. De plus, en l'espèce, d'après les termes de l'acte, le prix de la première vente s'appliquait seulement au nom com-

(1) Rép. min. fin. à une quest. écrite de M. Renaudot, sénateur, *J. O.*, 24 mai 1929, Déb. parlem, Sénat, p. 1.480.

(2) Rép. Defrénois, 1931, art. 22.924.

(3) Rép. Defrénois, 1935, art. 24.263.

mercial et à la clientèle, sans qu'il fût fait mention du matériel et du droit au bail.

L'Administration admet toutefois que le matériel acquis en remplacement d'un matériel usagé ou détruit ne peut être considéré comme un élément nouveau du fonds de commerce (1).

L'acquisition d'un droit au bail ne constitue pas une mutation à titre onéreux d'un immeuble ou d'un fonds de commerce. Par suite du changement d'objet, la taxe est exigible sur la vente ultérieure du fonds exploité dans les lieux loués (2).

La vente de la pleine propriété d'un immeuble dont la nue propriété a déjà supporté la taxe de première mutation comporte, de même, un objet nouveau, la valeur de l'usufruit, et, dans cette mesure, constitue une première mutation passible de la taxe complémentaire. Dans ce cas, la taxe est exigible sur une fraction du prix égale au rapport existant entre la valeur de l'usufruit et celle de la pleine propriété à la date de l'acquisition de la nue propriété. Par exemple, si, à l'époque de cette acquisition, l'usufruit réservé par le vendeur valait 20.000 francs, et la nue propriété vendue 80.000 francs, alors que le prix afférent à la vente ultérieure de la toute propriété est de 150.000 francs, et en représente la valeur vénale, la taxe de première mutation

(1) Sol. Régie 7 octobre 1936, Dict. Enreg., 4.184.

(2) Trib. Lyon, 12 fév. 1936, Indic. Enreg., 23.398.

doit être liquidée sur le cinquième (20.000/100.000) de cette dernière somme (150.000), soit sur 30.000 francs (1).

Section V. — *Mutation subséquente à une opération non imposable à la taxe*

La perception de la taxe complémentaire à l'occasion de la première mutation exonère les mutations subséquentes. Encore faut-il que la première opération ait constitué une mutation passible de la taxe.

La loi du 3 août 1926 n'assujettit à la taxe complémentaire que la première mutation à titre onéreux. Lorsqu'une première opération effectuée sur un immeuble ou sur un fonds de commerce depuis la loi du 3 août 1926 ne constituait pas une mutation, ou une mutation à titre onéreux, elle n'a pas eu à supporter la taxe. Si le même bien est, par la suite, l'objet d'une vente, d'une licitation, d'un échange, cette opération subséquente réalise la première mutation à titre onéreux et est passible de la taxe complémentaire.

Au cas où un immeuble qui n'a jamais supporté la taxe a été l'objet, depuis le 3 août 1926, d'une mutation par donation-partage, la taxe est due en principe sur la vente subséquente (2).

Un partage pur et simple, n'étant pas une mutation, ne s'oppose pas à la perception de la taxe sur

(1) Décis. min. fin., 20 août 1928, Instr. n° 4.030, § 33.

(2) Rép. min. fin., *J. O.*, 3 juin 1936, Diet. Enreg., 4.184.

la vente réalisée ultérieurement par l'attributaire. Si un droit de soulte a été perçu sur la valeur entière de l'immeuble, la vente ultérieure sera exonérée, mais si la soulte n'a été imputée que sur une partie de l'immeuble, la mutation ne s'est réalisée que jusqu'à concurrence de cette partie. Par suite, lorsque, dans un partage, un immeuble a été compris dans un lot grevé d'une soulte qui a été soumise à la taxe, la vente subséquente de cet immeuble donne ouverture à la taxe sur une fraction du prix de vente (ou de la valeur vénale, si elle est supérieure au prix exprimé), égale au rapport existant entre la valeur imposable de la portion de l'immeuble n'ayant pas supporté la taxe et celle de la totalité dudit immeuble à la date du partage (1).

Si un immeuble ou un fonds de commerce a été apporté en société, depuis la loi du 3 août 1926, la vente consentie par la société ou l'attribution de l'immeuble à un autre que l'apporteur à la dissolution de la société, est imposable à la taxe complémentaire: l'apport, s'il était pur et simple, n'a pas emporté mutation, d'après le droit fiscal, et n'a pas eu à supporter la taxe complémentaire. La vente ou l'attribution subséquente réalise la première mutation imposable.

Lorsque la taxe de première mutation perçue est restituée ou imputée, les biens qui y ont donné lieu ne se trouvent pas libérés de cette taxe, qui peut être exigée lors de la première mutation suivante (2).

(1) Rép. min. fin., *J. O.*, 16 janv. 1929, Instr. 4.030, § 31.

(2) Instr. Régie n° 4.030, § 32.

Section VI. — *Revente de l'immeuble
par le colicitant acquéreur*

Une question délicate s'est posée à l'occasion de la revente d'un immeuble ou d'un fonds de commerce par le colicitant qui avait précédemment acquis les parts indivises de ses copropriétaires : la taxe de première mutation est-elle exigible, lors de la revente, sur la part qui appartenait à l'origine au colicitant ?

Nous avons réservé l'étude de cette question pour une section spéciale, parce qu'elle résume en sa complexité, comme dans les positions successives prises par la Régie et par les tribunaux, les diverses questions qui se sont posées à l'occasion des mutations subséquentes : caractère définitif des exemptions, changement d'objet, mutation subséquente à une opération non imposable comme ne constituant pas une mutation à titre onéreux.

Dès la mise en vigueur de la loi du 3 août 1926, l'Administration a admis, par son instruction du 20 août 1926, que l'exemption de la taxe accordée par l'article 18 aux licitations de biens de mineurs, d'interdits ou d'absents, motivée par l'importance des frais de procédure qu'occasionnent ces opérations, s'applique même aux biens appartenant individuellement à des majeurs et à des mineurs et porte, dans ce cas, sur la totalité du prix, sans qu'il y ait à distinguer entre la part des mineurs et celle des majeurs.

La Régie estimait, par contre, que les exemptions n'avaient pas pour effet d'affranchir l'immeuble définitivement de la taxe; les transmissions postérieures en étaient passibles. Condamnée par un jugement du tribunal de Lille, cette prétention fut abandonnée par l'Administration.

Une autre question s'est alors posée : dans quelle mesure, l'exemption dont a bénéficié la licitation couvre-t-elle la mutation subséquente de l'immeuble ? S'applique-t-elle à l'ensemble de l'immeuble ou seulement, comme le prétend la Régie (1), aux parts acquises des copropriétaires, la part originelle d'indivision du colicitant adjudicataire demeurant soumise à la taxe complémentaire ?

Par un jugement du 6 janvier 1933, le tribunal de Péronne (2) avait admis l'exemption définitive de la totalité du bien, même pour la fraction appartenant au colicitant acquéreur.

Dans deux jugements en date du 1^{er} juin 1935 (3) et du 12 mars 1937 (4), le tribunal de la Seine a, au contraire, accepté la prétention de la Régie. Le 8 juin 1936, le tribunal d'Arras (5) s'est rangé à la même opinion et, par un arrêt de la Chambre des requêtes du 28 juin 1938 (6), la Cour de cassation

(1) Sol. Régie, 9 janvier 1931, Instr. n° 4.090, § 26.

(2) Rép. Defrénois, 1933, art. 23.560.

(3) Rép. Defrénois, 1936, art. 24.644.

(4) Rép. Defrénois, 1937, art. 25.004.

(5) Rép. Defrénois, 1936, art. 24.712.

(6) Rép. Defrénois, 1938, art. 25.322.

a consacré cette jurisprudence de sa haute autorité et mis fin à la controverse.

A l'appui de sa thèse, la Régie invoquait le fait que les droits de mutation ne sont perçus que sur les parts acquises par le colicitant adjudicataire, à l'exclusion de sa propre part. Il n'y a donc pas eu, soutenait l'Administration, licitation sur la part de l'adjudicataire et, par suite, sa valeur reste passible, lors d'une revente, de la taxe sur la première mutation.

A cette argumentation, les juges de Péronne opposaient le caractère *sui generis* de la taxe qui, dans la conception admise par l'Administration elle-même, n'atteint pas la mutation, en elle-même, mais les biens qui en font l'objet et, déclarait le tribunal, « présente en droit le caractère d'une hypothèque légale qui s'attache au bien assujetti... Il importe donc que les droits de mutation perçus à l'occasion d'une licitation ne portent que sur les parts acquises, dès l'instant qu'il n'y a, en droit, entre les deux impôts, aucun lien de dépendance ».

Le tribunal de la Seine a admis, au contraire, dans son jugement du 1^{er} juin 1935, l'exigibilité de la taxe sur la part du colicitant en cas de revente.

Le tribunal de la Seine reconnaît que la taxe complémentaire « présente toutes les caractéristiques d'un impôt de mutation, et non d'un impôt sur les biens ». La législation fiscale, en cas de licitation, frappe du droit proportionnel les seules parts acquises. Elle considère ainsi la licitation comme

une attribution pure et simple à titre de partage, et non comme une mutation à titre onéreux, pour la part de l'adjudicataire colicitant dans l'indivision. Même si l'on refuse d'étendre à la taxe de première mutation les règles du droit de mutation, les exemptions ne sauraient jouer que dans la mesure où elle était exigible, c'est-à-dire sur la mutation réalisée par la licitation pour les autres parts indivises. Pour les parts viriles appartenant au colicitant, la licitation n'a pas produit première mutation; celle-ci intervient et rend la taxe exigible sur ces parts viriles, lors de la revente de l'immeuble par le colicitant adjudicataire.

La Cour de cassation, relevant à son tour le « caractère déclaratif » de la transmission au colicitant de sa part indivise, considère que l'exemption de la taxe ne jouait pas à son égard, puisque cette part n'était pas soumise à la taxe. La revente constitue donc, pour cette part, une première mutation imposable à la taxe complémentaire.

La solution consacrée par la jurisprudence est tout à fait juridique, conforme à la nature de l'attribution au colicitant de sa part indivise. Elle aboutit toutefois à un résultat singulier. Le colicitant doit acquitter la taxe, lors de la revente, sur sa part virile, tandis que, si l'adjudication avait été prononcée au profit d'un étranger, elle aurait eu un effet translatif pour la totalité et il bénéficierait, à titre définitif, de l'exemption accordée à la vente de biens de mineurs.

Dans le cas où l'indivision réunit un mineur et plusieurs majeurs, le colicitant adjudicataire est définitivement couvert par l'exemption, pour les parts qu'il acquiert des indivisaires majeurs, comme du mineur. Réalisée entre majeurs seuls, la licitation donnerait ouverture à la taxe sur les parts des colicitants non adjudicataires, puis la revente, sur la part du colicitant acquéreur.

En cas de licitation d'un immeuble appartenant à des mineurs avec clause d'attribution au colicitant dernier enchérisseur, la revente après partage constatant l'exécution de la clause donne en principe ouverture à la perception de la taxe (1). La clause d'attribution, en effet, ne constitue ni une licitation, ni un partage actuel. Elle a pour résultat de retirer l'immeuble de l'adjudication et de fixer l'un des éléments du partage ultérieur. Elle n'entre donc dans aucune des prévisions de la loi du 3 août 1926 (2).

(1) Rép. min. fin., *J. O.*, 16 avril 1931, Dict. Enrég. 4.184.

(2) Hutin, Rép. Défrénois, 1933, art. 23.633.

CHAPITRE IV

Liquidation et paiement de la taxe

Dans les chapitres précédents, nous avons précisé les cas où une opération constitue une première mutation, à titre onéreux, assujettie à la taxe complémentaire, à défaut d'une exemption prévue par la loi. Il nous reste à exposer les règles de liquidation et de paiement de la taxe sur ces opérations. La loi du 3 août 1926 est muette sur la liquidation; elle contient, au contraire, des dispositions particulières sur les modalités de paiement.

Section I. — *Liquidation de la taxe*

Dans le silence de la loi de 1926, une question préalable se posait, en raison de son caractère *sui generis* : faut-il étendre à la taxe de première mutation les règles de liquidation des droits d'enregistrement ? Bien qu'elle ait, dans certaines espèces, prétendu écarter l'application du droit commun, la Régie, dans son instruction du 20 août 1926, a décidé que « la taxe est soumise aux mêmes règles de liquidation et de perception que le droit de mutation dont elle forme l'accessoire. Elle se calcule sur les sommes ou valeurs assujetties à ce droit ».

§ 1^{er}. — *Charges. - Incidence de la taxe*

Ainsi, en ce qui concerne les ventes, il y a lieu de tenir compte, pour la liquidation de la taxe, des charges qui s'ajoutent au prix. L'Administration définit les charges à ajouter au prix pour le calcul du droit de mutation : « les avantages indirects que l'acheteur procure au vendeur, soit en payant des dettes pour lui, soit autrement », notamment : les primes d'assurances et les contributions à la charge du vendeur, les frais antérieurs à la vente, si l'acquéreur les prend à sa charge.

Aux termes d'une déclaration faite à la tribune de la Chambre, au cours de la discussion de la loi du 3 août 1926, par M. de Chappedelaine, rapporteur de la Commission des finances (1), la taxe sur la première mutation figure parmi les frais et loyaux coûts du contrat et est, dès lors, sauf convention contraire, à la charge de l'acquéreur, et à la charge des coéchangistes dans les mêmes proportions que les autres droits d'enregistrement (2).

L'Administration en a conclu que, lorsque, dans une vente, il est stipulé que la taxe restera à la charge

(1) Déclaration de M. de Chappedelaine, rapporteur, à la tribune de la Chambre, *J. O.* du 1^{er} août 1926, p. 3.102.

(2) Cf. Rép! min. fin. à des quest. écrites de MD. Raymond Dauthy, Louis Rollin, Petitfils, André François-Poncet, P. Bouteille, députés, *J.O.*, Déb. parlem., Chambre, 11 août 1926, p. 3.325 et 3.326; 12 nov. 1926, p. 3.413; 18 févr. 1927, p. 440; 2 mars 1927.

du vendeur, « l'on doit, pour le calcul du droit de mutation, déduire du prix principal indiqué dans l'acte ou la déclaration, le montant de cette taxe, au même titre que les frais et loyaux coûts du contrat, incombant légalement à l'acquéreur et pris en charge par le vendeur. C'est aux parties qu'il appartient d'évaluer, au moyen d'une déclaration souscrite sous le contrôle de l'Administration, le montant de la déduction à effectuer » (1).

« De même, lorsque l'acquisition a lieu « contrat en mains », la taxe, qui incombe de droit à l'acquéreur, n'est due que sur le prix exprimé, déduction faite du montant des frais » (2).

Lorsque le vendeur, usant de la faculté prévue par la loi du 3 août 1926, a acquitté par anticipation la taxe de première mutation, il a avancé une somme dont la charge incombe à l'acquéreur. En conséquence, dans la liquidation du droit de mutation et de la taxe exigible, il y a lieu de déduire cette somme du prix de vente, et le remboursement au vendeur par l'acquéreur ne constitue pas une charge à ajouter au prix pour le calcul des droits.

Aux termes d'une réponse du ministre des finances à une question écrite de M. Veyssières, sénateur, lorsque l'acte de vente d'un fonds de commerce stipule que les frais, droits et honoraires de l'acte,

(1) Rép. min. fin. à une quest. écrite de M. Joseph Richard, député, *J. O.*, 2 mars 1927.

(2) Instr. Régie, n° 3.911, art. 4.

ainsi que la taxe exceptionnelle sur la première mutation, acquittée par anticipation par le vendeur, seront supportés par l'acquéreur, les droits d'enregistrement et la taxe complémentaire remboursée au vendeur ne doivent pas être perçus sur la partie du prix de vente qui les représente (1).

A cet égard, la taxe à la première mutation ne doit pas figurer parmi les frais et loyaux coûts du contrat, dès lors qu'elle a été acquittée par anticipation (2).

Dans une réponse à une autre question écrite, le ministre des finances a donné la solution inverse et estimé que le remboursement, stipulé à la charge de l'acquéreur, de la taxe de première mutation, payée par anticipation par le vendeur, constituait une charge à ajouter au prix (3).

Cette solution est discutable (4). Elle est en contradiction avec la déclaration faite par le rapporteur de la Commission des finances devant la Chambre. Elle se rattache à une thèse soutenue par la Régie, d'après laquelle la taxe sur la première mutation ne constituerait pas un droit accessoire du droit de mutation, mais une taxe réelle sur les biens, due, en

(1) Rép. min. fin. à une quest. écrite de M. Veyssières, sénateur, *J. O.*, 4 nov. 1927, Déb. parlem. Sénat, p. 1.057.

(2) Rép. min. fin. à une quest. écrite de M. Rabouin, député, *J. O.*, 28 mars 1927.

(3) Rép. min. fin., *J. O.*, 10 sept. 1929, Rev. de l'Enreg. 9.163.

(4) En ce sens : Diet. Enreg., 4.467.

tout état de cause, par l'immeuble, une véritable « servitude légale ».

Les tribunaux, nous le verrons, ont condamné cette thèse et écarté les conséquences, favorables à la Régie, que celle-ci avait prétendu en dégager. La Cour de cassation a reconnu à la taxe sur la première mutation le caractère d'un impôt accessoire d'enregistrement, auquel doivent être étendues les règles de liquidation et de perception du droit de mutation

§ 2. — *Cas divers*

Lorsque la mutation porte sur un démembrement du droit de propriété, la taxe n'est due que pour la valeur estimative du droit immobilier ainsi aliéné. Au cas où l'immeuble fait l'objet d'une mutation ultérieure, la taxe est exigible sur le reliquat de la valeur de l'immeuble. ♦

Par exemple, si l'usufruit d'un immeuble ou d'un fonds de commerce a donné lieu à la perception de la taxe, la mutation subséquente n'est soumise à la taxe que pour la valeur de la nue propriété.

De même, lorsqu'un terrain nu a été l'objet d'une première mutation, puis est revendu couvert de constructions, l'immeuble bâti supporte la taxe pour la valeur des constructions édifiées depuis la mutation du terrain.

Quant aux cessions de fonds de commerce, la taxe sur la première mutation n'atteint que les éléments incorporels du fonds et le matériel, à l'exception des

marchandises neuves, expressément exonérées par la loi de 1926.

Il n'est, du reste, pas nécessaire que les marchandises soient désignées et estimées article par article pour bénéficier de l'exemption. La loi du 3 août 1926 ne contient aucune disposition analogue à celle de l'article 7 de la loi du 28 février 1872; par suite, il suffit que le prix des marchandises soit nettement indiqué dans l'acte, au besoin par une ventilation (1).

En cas de vente simultanée de meubles et d'immeubles, aux termes de la loi du 22 frimaire an VII, article 9, le droit de mutation est exigible sur l'intégralité du prix, lorsque l'acte ne contient pas stipulation d'un prix particulier pour les objets mobiliers, ni la désignation et estimation, article par article, de ces objets. Cette disposition ne doit pas être étendue à la liquidation de la taxe sur la première mutation, dès lors que cette taxe atteint seulement les mutations immobilières, à l'exclusion des cessions mobilières autres que les mutations de fonds de commerce et que la loi du 3 août 1926, article 18, ne renferme aucune prescription analogue (2).

Depuis la loi du 16 avril 1930, les échanges sont traités, au point de vue de l'application de la taxe sur la première mutation, comme deux ventes indépendantes. Nous renvoyons pour les règles de liqui-

(1) Instr. Régie n° 3.911.

(2) Solut. Régie inédite, Rép. Defrénois, 1927, art. 21.362.

dation en cas d'échange, aux développements présentés plus haut.

De même, nous nous bornons à rappeler qu'en cas de licitation, la taxe n'est pas exigible sur la part du colicitant adjudicataire, d'après la jurisprudence la plus récente, cette part supporte la taxe lors de la première mutation subséquente.

Section II. — *Tarif de la taxe*

§ 1. — *Taux fixé par la loi du 3 août 1926*

La loi du 3 août 1926, article 18, avait fixé à 7 % sans décimes, le taux de la taxe complémentaire sur la première mutation. Ce taux était fort élevé et ajoutait une lourde charge aux transactions sur les immeubles et sur les fonds de commerce, dont la loi du 4 avril 1926 venait de porter le droit proportionnel à 15 % pour les immeubles et à 9 % pour les fonds de commerce. Les premières mutations avaient à supporter désormais, pour la formalité, 22 % sur les immeubles et 16 % sur les fonds de commerce.

Malgré les vives récriminations des milieux intéressés et les efforts de divers parlementaires, M. Poincaré réussit, en 1927 et en 1928, à maintenir ces tarifs, et spécialement le taux de la taxe complémentaire, en invoquant la situation encore mal assurée des finances.

§ 2. — *Réductions de taux par les lois
du 31 juillet 1929 et du 16 avril 1930*

Après la stabilisation légale du franc, la nouvelle législature a réduit à deux reprises le tarif : à 5 %, d'abord, par la loi du 31 juillet 1929, article 5, puis à 3 %, par la loi du 16 avril 1930.

La loi du 16 avril 1930 a, d'autre part, modifié le régime de la taxe pour les échanges. Ces opérations sont désormais traitées comme deux ventes ; chacun des biens échangés supporte la taxe complémentaire au tarif provisoire de 1,50 % en principe, puis le complément de 1,50 % lors de sa mutation subséquente.

Les lois de 1929 et de 1930, abaissant les tarifs, n'ont pas été publiées selon la procédure exceptionnelle adoptée pour l'article 18 de la loi du 3 août 1926. En conséquence, les tarifs réduits ne sont devenus applicables que selon les règles du droit commun et la Régie n'a pas manqué de percevoir la taxe au tarif ancien sur toutes les mutations réalisées avant l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions, mais présentées postérieurement à la formalité (1).

§ 3. — *La contribution exceptionnelle*

Un décret-loi du 2 mai 1938, rendu en application de la loi du 13 avril 1938 sur le redressement financier, a institué une contribution exceptionnelle de 8 % sur tous les impôts et taxes assimilées établis au profit de l'Etat. Cette majoration, prévue jusqu'au

(1) Instr. Régie n° 4.057, § 1^{er}, du 18 avril 1930.

31 décembre 1939 (1), s'applique à tous les droits d'enregistrement, taxes, surtaxes, et notamment à la taxe de première mutation.

La majoration de 8 % a eu pour conséquence de fixer certains droits à des fractions de centimes. Aussi l'article 9 a-t-il réservé au gouvernement le droit d'arrondir, par décret, au demi-décime, au décime, au demi-franc ou au franc supérieur les tarifs résultant de la majoration. Par suite, le taux de la taxe sur la première mutation est actuellement de 3,30 % et, pour les échanges, de 1,65 % sur chacun des biens échangés (2).

A défaut de disposition spéciale, insérée dans le décret-loi du 2 mai 1938, la majoration des droits d'enregistrement est entrée en application à partir du jour où le décret-loi est devenu exécutoire conformément aux règles du droit commun, c'est-à-dire un jour franc après la réception du *Journal officiel* à la préfecture ou à la sous-préfecture de chaque département.

La loi du 3 août 1926 donne aux propriétaires la faculté d'acquitter la taxe par anticipation sur déclaration. Aux termes de l'alinéa 10 de l'article 18, les propriétaires qui useraient de cette faculté dans l'année de la promulgation de la loi bénéficiaient d'une réduction du taux à 5 %. Ceux qui avaient l'intention de vendre leur immeuble ou leur fonds de commerce ne manquèrent pas d'acquitter la taxe

(1) Et prorogée pour l'exercice 1940 par un décret-loi du 1^{er} décembre 1939.

(2) Décret du 20 mai 1938, article 1^{er}.

par anticipation; en fait, cette disposition réduit dans bien des cas le tarif à 5 % pendant la première année d'application.

Bien que la taxe de première mutation soit complémentaire du droit de mutation, son tarif est uniforme et ne subit pas les atténuations ou majorations (surtaxes) prévues dans certaines dispositions fiscales pour le droit de mutation. Nous l'avons indiqué à propos des décrets-lois du 2 mai 1938 et du 28 février 1939.

Section III. — *Paiement de la taxe*

§ 1^{er}. — *Obligation au paiement*

En vertu des règles générales sur la perception des droits d'enregistrement et notamment de l'article 31 de la loi du 22 frimaire, an VII, la taxe est due solidairement par les contractants. L'Administration n'a pas à intervenir dans les contestations entre vendeurs et acquéreurs ou coéchangistes sur l'attribution définitive de la charge de la taxe.

D'autre part, le notaire ou l'avoué tenu de faire enregistrer l'acte ou le jugement doit, conformément au droit commun, acquitter la taxe au moment de la formalité et même, le cas échéant, en faire l'avance.

§ 2. — *Délais de paiement*

Comme le droit de mutation, la taxe complémentaire est acquittée intégralement au moment de l'enregistrement de l'acte ou de la souscription de la déclaration de mutation, qui doit être effectué au bureau du receveur compétent dans le délai de droit commun.

Au cours des débats parlementaires (1), il a été entendu qu'en ce qui concerne les actes de vente de maisons individuelles à bon marché, visées à l'article 61 de la loi du 5 décembre 1922, modifié par l'article 321 de la loi du 13 juillet 1925, et dont le prix est supérieur à 5.000 francs, la taxe serait payable par fractions, dans les mêmes conditions que le droit de mutation.

Rappelons, d'autre part, deux dispositions exceptionnelles déjà étudiées. Dans les conditions fixées par l'article 18, alinéa 5, de la loi du 3 août 1926, les ventes de locaux d'habitation bénéficient d'un sursis de paiement de la taxe jusqu'à la mutation subséquente. En vertu de la loi du 16 avril 1930, en cas d'échange, la taxe n'est perçue que pour moitié et le surplus est exigible lors de la mutation subséquente.

Enfin, la loi du 3 août 1926 a admis le paiement de la taxe par anticipation. Cette disposition appelle quelques développements.

(1) Déclarations du ministre des finances à la Chambre et au Sénat, *J. O.* 1^{er} août 1926, Déb. parlem., Chambre, p. 3.111, et 3 août 1926, Déb. parlem., Sénat, p. 1.463.

§ 3. — *Païement par anticipation*

Par une disposition particulière, en vue de procurer au Trésor des ressources immédiates, le législateur de 1926 a donné aux propriétaires d'immeubles ou de fonds de commerce la faculté de payer la taxe par anticipation, préalablement à la mutation qui donne ouverture à la taxe. « La taxe, décide l'article 18, alinéa 9, peut être acquittée par anticipation sur une déclaration estimative souscrite sous le contrôle de l'Administration. »

La loi du 3 août 1926 accordait même une réduction de taux de 7 à 5 %, à ceux qui useraient de cette faculté dans l'année de sa promulgation. Ce délai a expiré le 3 août 1927, et non le 31 décembre 1926 (1).

L'alinéa 9 ne subordonnait le bénéfice du tarif réduit qu'à cette condition. Il n'exigeait pas un intervalle de temps minimum entre la déclaration estimative et la vente. En pratique, en vue d'obtenir l'enregistrement au taux de 5 %, des vendeurs déclaraient une opération déjà arrêtée avec l'acquéreur et réalisée immédiatement après la déclaration. Une décision du ministre des finances du 6 octobre 1926 (2) a admis, en réponse à des questions de M. Désiré Boutrille, député, que la déclaration faite dans

(1) Rép. min. des fin. à une quest. écrite de M. Bernachon, député, *J. O.*, 2 mars 1927, Déb. parlem., Chambre, p. 578.

(2) Décis. min. fin. 6 octobre 1916, communiquée par une lettre du Direct, de l'enreg. de la Seine du 15 oct. 1926, Rép. Defrénois, 1926, art. 21.237.

l'année de la promulgation de la loi devait bénéficier du tarif de 5 %, quelle que fût la date ultérieure effective de la mutation.

L'Administration n'a pas accepté sans hésitations cette solution et sa décision mérite d'être rapportée, parce qu'elle exprime, une fois de plus, la thèse, à maintes reprises soutenue par la Régie, sur la nature «réelle» de la taxe de première mutation. Elle s'incline néanmoins devant le texte de la loi.

« Ces questions (de M. Désiré Boutrille), qui résument les difficultés auxquelles donne actuellement lieu, dans la pratique, l'application des dispositions nouvelles, se résument au point de savoir si les parties qui feront précéder l'enregistrement d'un contrat de vente d'ores et déjà conclu de la déclaration prévue par la loi du 3 août 1926, peuvent bénéficier du tarif réduit de 5 %. Cette question devrait, en principe, être tranchée par la négative. En effet, l'article 18 de la loi nouvelle n'atteint pas la mutation envisagée en elle-même, mais plutôt les biens qui en font l'objet. Dès lors que tout immeuble et tout fonds de commerce doit invariablement donner lieu au paiement de la taxe, chacun de ces biens se trouve grevé, à partir du jour de la promulgation de la loi, d'une créance dont le montant est définitivement arrêté à 7 % de la valeur du bien, mais qui ne devient liquide et exigible qu'au moment où, pour la première fois, le déplacement de la propriété de l'immeuble ou du fonds de commerce s'accomplit à la suite d'une convention à titre onéreux. Or, en

autorisant, dans la première année, le paiement de la taxe par anticipation et en réduisant, dans cette hypothèse, le tarif de la taxe à 5 %, le législateur n'a voulu qu'une chose : permettre au propriétaire de libérer son immeuble ou son fonds de commerce de la servitude fiscale qui le grève avant le terme fixé pour l'exigibilité de la taxe et procurer ainsi à la Caisse d'amortissement des ressources immédiates. S'il en avait été autrement et s'il avait voulu accorder une prime aux mutations qui interviendraient dans l'année de l'application de la loi, il n'aurait pas imposé une déclaration spéciale pour le paiement de sommes qui, ultérieurement, mais nécessairement, devaient être versées au Trésor.

« Dans ces conditions, le tarif réduit de la taxe peut-il rester acquis aux déclarants qui, postérieurement, ont aliéné les biens faisant l'objet de la déclaration, s'il apparaît des circonstances que la souscription de cette déclaration et la conclusion de la mutation sont concomitantes ? Si l'on admet l'affirmative, on risque de détourner de son véritable but la disposition de la loi. Les vendeurs d'immeubles ou de fonds de commerce ne manqueront pas, à la veille de réaliser une transmission déjà convenue, de venir systématiquement souscrire une déclaration de paiement anticipé, à seule fin de bénéficier du tarif de 5 %.

« L'Administration n'a pas cru, cependant, devoir adopter cette solution ; d'abord, parce que la réduction du tarif ne doit sortir son effet que pendant un an et qu'il s'agit, par conséquent, d'une mesure

transitoire, et ensuite parce qu'il sera sans doute très difficile, étant donnés les termes généraux de la loi, d'obtenir des tribunaux qu'elle soit interprétée dans un sens restrictif. Pour priver les parties du bénéfice du tarif réduit, il sera nécessaire de prouver qu'il y a abus. Mais y aura-t-il abus ? Ce sera pure question d'appréciation. Il faudra savoir qu'il y a eu réellement concomitance entre la déclaration et la vente, rechercher dans des faits extérieurs au contrat de quelle manière se seront déroulés, entre les parties, les préliminaires de la vente, et il est bien à craindre qu'on n'aboutisse, dans la plupart des cas, qu'à susciter de vaines discussions et à mécontenter les contribuables, trop disposés déjà à protester contre le nouvel impôt. Mieux vaut, semble-t-il, appliquer la loi dans son esprit large et admettre que toute déclaration pourra bénéficier du tarif de 5 %, pourvu qu'elle intervienne dans le délai d'un an, quelle que soit, ultérieurement, la date effective de la mutation. Cette manière de voir a été approuvée par décision ministérielle du 6 courant. »

En réponse à une question écrite, le ministre des finances (1) a précisé que le paiement ne peut être considéré comme ayant lieu par anticipation que s'il est fait avant la conclusion de la vente ou de l'échange, et non lorsque les parties sont d'ores et déjà d'accord sur les conditions de l'acte à interve-

(1) Rép. min. fin. à une quest. écrite de M. Chagnaud, sénateur, J. O., 19 janv. 1927, Déb. parlam., Sénat, p. 26.

nir. Il est bien difficile à l'Administration d'établir que cet accord est antérieur à la déclaration.

La Régie a admis que la déclaration pouvait être reçue par un notaire en la forme authentique, mais le notaire doit déposer, au moment du paiement, une copie sur papier non timbré de la déclaration reçue en la forme authentique (1).

La déclaration estimative est « souscrite sous le contrôle de l'Administration ». Pour permettre à la Régie d'exercer son contrôle, la déclaration doit être détaillée et présenter la désignation précise et l'estimation de chaque immeuble et de chaque fonds de commerce, abstraction faite des marchandises neuves (2).

L'Administration peut requérir l'expertise dans les conditions du droit commun.

D'autre part, l'alinéa 10 de l'article 18 de la loi du 3 août 1926 décide : « Si la transmission de propriété a lieu dans les deux ans de cette déclaration pour un prix supérieur, l'Administration répètera le complément de droit sur la différence. »

Par contre, aux termes d'une solution du 6 avril 1928 (3), dans le cas où le prix de la vente réalisée ultérieurement serait inférieur à la valeur estimative sur laquelle la taxe a été perçue, les parties ne sont pas fondées à demander la restitution de la taxe sur

(1) Rappr. Instr. Régie n° 3.911, § 13.

(2) Même Instr., § 4, n° 6.

(3) Sol. Enreg., 6 avril 1928, Instr. 5 oct. 1928, § 25.

la différence, sauf erreur de fait dans l'évaluation des biens à la date de la déclaration. La taxe, estime la Régie, a été régulièrement perçue « sur une déclaration estimative, c'est-à-dire sur la valeur vénale ». Cette valeur ne peut être que celle de l'immeuble au jour de la déclaration ; en effet, du moment où le paiement anticipé doit avoir lieu avant la transmission de propriété, on ne saurait soutenir que les parties doivent faire connaître, dans la déclaration estimative, soit le prix d'une vente déjà conclue, soit la valeur vénale de l'immeuble au jour d'une vente future. »

Par un jugement du 28 février 1931 (1), le tribunal de la Seine a accordé la restitution de la taxe payée par anticipation, lorsque le propriétaire du fonds de commerce en a fait ultérieurement apport à une société. La taxe n'a été acquittée que sous la condition que le fonds de commerce ferait l'objet d'une mutation.

La loi de 1926 n'a prévu aucun délai maximum entre le paiement par anticipation et la réalisation de la mutation à titre onéreux. Par suite, un propriétaire ne peut jamais affirmer que celle-ci n'aura pas lieu un jour, et demander de ce chef la restitution de la taxe comme indûment perçue. En l'espèce, toutefois, l'apport en société, translatif d'après le droit civil, ne permettait plus au propriétaire du fonds de commerce d'en disposer désormais.

(1) Rev. de l'Enreg., 9.539.

§ 4. — *Justification du paiement*

Le paiement de la taxe complémentaire est constaté par une mention spéciale en marge de l'acte enregistré, ou dans la quittance des droits perçus sur déclaration. Cette mention, précise l'instruction de la Régie (1), doit faire ressortir distinctement le montant des sommes acquittées au titre des droits de mutation et de celles acquittées au titre de la taxe.

Le notaire qui dresse un acte de vente d'un immeuble sur lequel a déjà été perçue la taxe de première mutation doit, pour éviter un nouveau paiement de la taxe, mentionner dans l'acte toutes indications relatives à la perception de la taxe (bureau qui l'a effectuée, date de l'enregistrement, folio et case de l'acte). A défaut, les parties s'exposeraient à payer une seconde fois la taxe et elles ne pourraient en obtenir le remboursement qu'en fournissant, pour justifier de l'acquittement de l'impôt, les indications qui n'auraient pas été spontanément mentionnées dans l'acte (2).

Aucune disposition légale n'oblige les parties à indiquer, dans l'acte constatant une cession de fonds de commerce, l'origine de propriété de ce fonds. Il suffit, d'après la Régie (3), que cet acte relate la

(1) Instr. Régie, 20 août 1926, article 5.

(2) Rép. min. fin. à une question écrite de M. Albert Ouvré, sénateur, *J. O.*, 6 nov. 1936, Déb. parlem., Sénat, p. 1.408.

(3) Rép. min. fin. à une quest. écrite de M. Debierre, sénateur, *J. O.*, Déb. parlem., Sénat, p. 1.331.

date à laquelle la taxe a été acquittée et le bureau ou le paiement a été effectué, ainsi que le folio et la case du registre du receveur.

§ 5. — *Païement en titres de rentes et valeurs
du Trésor*

Les droits de mutation, comme tous les autres impôts, doivent être en principe acquittés en numéraire. Toutefois, la loi du 3 août 1926, qui a créé la taxe sur la première mutation en vue de remédier à la situation financière et d'amortir la dette publique, a réservé aux redevables la faculté de se libérer en rentes, valeurs du Trésor et bons de la défense nationale.

L'article 18 autorisait l'acquittement intégral de la taxe en ces valeurs. La loi du 19 décembre 1926, article 26, a limité cette faculté. Aux termes de son article 20, alinéa 1^{er} :

« Le paiement de la taxe complémentaire et exceptionnelle sur la première mutation, des droits de mutation par décès et de la taxe successorale, pourra être effectué en rentes, valeurs du Trésor et bons de la défense nationale dans la proportion fixée par le conseil d'administration de la caisse autonome de gestion des bons de la défense nationale, d'exploitation industrielle des tabacs et d'amortissement de la dette publique. »

En exécution de cette disposition, le conseil d'administration de la caisse autonome, par une déli-

bération du 22 décembre 1926, publiée au *Journal Officiel* du 14 janvier 1927, a fixé à 10 % la proportion des droits qui pourront être ainsi acquittés. Par suite, la taxe sur la première mutation et les droits de succession doivent être payés en numéraire jusqu'à concurrence des neuf dixièmes au moins, quelle que soit la date de l'acte ou de la mutation (1).

Un décret du 7 août 1926 a fixé les modalités de calcul de la valeur de reprise des titres présentés en paiement de la taxe sur la première mutation.

Une circulaire de la Direction générale de la comptabilité publique du 26 juillet 1927 (2) précise les détails d'application du règlement en rentes, valeurs du Trésor et bons de la défense nationale.

Section III. — *Prescription de l'action en restitution de la taxe*

Depuis la loi du 18 janvier 1912, qui a abrogé l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII, il y a lieu à restitution des droits d'enregistrement en cas d'erreur imputable à l'Administration, d'erreur de fait des parties, ou de survenance d'un événement postérieur qui a supprimé la cause d'exigibilité.

Par suite de son caractère accessoire d'un droit d'enregistrement, la taxe perçue à l'occasion de la première mutation à titre onéreux d'un immeuble

(1) Instr. Régie du 7 janv. 1927, n° 3.927, art. 6.

(2) Rép. Defrénois, 1928, art. 21.590.

ou d'un fonds de commerce peut donner lieu à restitution dans les conditions du droit commun.

L'action en restitution des sommes indûment ou irrégulièrement perçues par suite d'une erreur des parties ou de l'Administration est prescrite après un délai de deux ans à partir du paiement. En ce qui concerne les droits devenus restituables par suite d'un événement ultérieur, l'action en remboursement se prescrit après une année à compter du jour où les droits sont devenus restituables et, au plus tard, cinq ans après la perception (Code Enreg., art. 311 ; décret du 8 juillet 1937).

La prescription biennale de l'action en restitution s'applique à la taxe de première mutation comme aux droits d'enregistrement, en vertu de son caractère accessoire. Par un jugement de 6 janvier 1933 (1), le tribunal de Péronne avait cependant jugé qu'à défaut de disposition sur ce point dans l'article 18 de la loi du 3 août 1926, la restitution de la taxe n'était soumise qu'à la déchéance quinquennale de la loi du 9 janvier 1831 (2).

Pour écarter la prescription de deux ans (et l'imposition de la part du colicitant, soulevée dans la même espèce), les juges de Péronne, repoussant la conception de la taxe accessoire d'un droit de mutation, la qualifiaient d'impôt *sui generis*, de véritable « hypothèque légale » sur l'immeuble. Ils opposaient

(1) Rép. Defrénois, 1933, art. 23.560.

(2) Quadriennale depuis le décret du 25 juin 1934.

ainsi aux prétentions de la Régie la doctrine qu'elle avait elle-même autrefois soutenue : dans une solution du 17 septembre 1926, que le tribunal, non sans malice, a rappelée dans ses « attendus », la Régie avait, en effet, qualifié la taxe de première mutation de « servitude fiscale ».

La Cour de cassation, par un arrêt de la Chambre civile du 31 mai 1938 (1), a cassé ce jugement et admis la prescription par deux ans de l'action en restitution de la taxe irrégulièrement perçue.

La Cour suprême affirme nettement le caractère de droit accessoire d'enregistrement de la taxe sur la première mutation : « Attendu que cette taxe, qualifiée expressément « taxe complémentaire » tant par le titre de la loi que dans son texte, frappant les « mutations », les « transmissions », les « actes juridiques », présente tous les caractères d'un droit d'enregistrement supplémentaire, soumis à ce titre aux règles de liquidation et de perception de l'impôt d'enregistrement de mutation, dont elle forme l'accessoire, que, partant, en cas de droits irrégulièrement perçus, l'action en restitution en est prescrite par un délai de deux ans à partir du jour du paiement, par application de l'article 61 de la loi du 22 frimaire an VII, modifié par la loi du 31 janvier 1914. »

(1) Rép. Defrénois, 1938, art. 25.305.

Section IV. — *Sanctions*

L'article 18 de la loi du 3 août 1926 n'a édicté aucune pénalité à l'égard de la taxe complémentaire. Malgré son caractère accessoire d'un droit d'enregistrement, l'Administration ne peut, en conséquence, étendre à la taxe les pénalités édictées en matière de droits de mutation à titre onéreux. C'est, en effet, un principe fondamental que les pénalités ne peuvent être appliquées par induction ou par analogie, mais seulement en vertu d'un texte formel de la loi (1).

Par suite, aucun droit en sus ne doit être ajouté au droit simple, au cas d'enregistrement hors délai d'un acte ou d'une déclaration soumis à la taxe complémentaire (2), ni au cas d'insuffisance des prix (3) ou d'insuffisance de déclaration estimative, accompagnant le paiement par anticipation et constatée par une expertise ultérieure.

La même solution doit être admise même en cas de dissimulation de prix.

Il y a lieu d'observer que la Régie se trouve cependant indirectement armée contre les insuffisances et les dissimulations par les pénalités sévères édictées en matière de droit de mutation à titre onéreux, puisque la perception de la taxe complémentaire est concomitante de celle du droit proportionnel.

(1) Cass., 10 nov. 1874, D., 75, 1.115.

(2) Rép. min. fin., *J. O.*, 5 nov. 1930, *Indic. Enreg.*, 1492.
J. O., 18 février 1927, *Déb. parlem.*, Chambre, p. 441.

(3) Rép. min. fin. à une quest. écrite de M. Goude, député,

TROISIEME PARTIE

APPRECIATION DE LA TAXE COMPLEMENTAIRE SUR LA PREMIERE MUTATION

De l'analyse des règles d'application de la taxe sur la première mutation à laquelle nous avons procédé dans la première partie, il convient de dégager sa nature, en vue d'apprécier la valeur des critiques qui lui ont été adressées.

CHAPITRE PREMIER

Nature de la taxe sur la première mutation

Nous avons déjà eu l'occasion de constater qu'en vue de préciser les règles d'application de la taxe, la Régie et les tribunaux ont dû en déterminer la nature juridique et les caractères distinctifs. Le problème n'est pas fort aisé, car l'analyse des dispositions législatives et l'examen des travaux préparatoires ne semblent pas, au premier abord, conduire à des conclusions très nettes. L'Administration, selon les circonstances et les besoins de la cause en litige, a qualifié la taxe, tantôt de droit complémentaire

de mutation, tantôt de prélèvement sur la fortune acquise, ou de servitude légale sur les immeubles et les fonds de commerce.

Section I. — *La taxe est un droit de mutation*

Dans l'Instruction générale du 20 août 1926, la Régie définit la taxe « un impôt *sui generis* qui, sous réserve des exceptions prévues au texte, frappe toute transmission à titre onéreux d'immeuble ou de fonds de commerce qui s'opère pour la première fois après l'entrée en vigueur de la loi ».

D'autre part, en matière de revente d'un immeuble après licitation, l'Administration s'est appuyée sur le caractère déclaratif de la transmission à l'adjudicataire de sa part indivise et la non-perception d'un droit de mutation pour exiger la taxe sur la partie du prix de revente représentant la valeur de cette part dans l'immeuble. Après une décision en sens contraire, la Cour de cassation, consacrant l'opinion du tribunal de la Seine, a reconnu expressément à la taxe toutes les caractéristiques d'un impôt de mutation.

L'instruction précise plus loin : « La taxe est soumise aux mêmes règles de liquidation et de perception que le droit de mutation, dont elle forme, en quelque sorte l'accessoire. Elle se calcule sur les sommes ou valeurs assujetties à ce droit. » Puis l'instruction tire les conséquences de cette règle : « Ainsi, en ce qui concerne les ventes, etc..., le mon-

tant de la taxe est, comme le droit de mutation, payé au moment de l'enregistrement des actes ou des déclarations de mutation. »

La Régie avait cependant soutenu une autre thèse, suivant laquelle la taxe sur la première mutation était un impôt *sui generis*, non pas un droit de mutation, mais une « servitude légale » instituée à titre « réel » sur un immeuble. Elle avait développé cette thèse dans une solution du 6 octobre 1926, rappelée dans un jugement du tribunal de Péronne et citée plus haut. Elle en avait conclu au caractère temporaire des exemptions prévues par la loi du 3 août 1926.

La taxe exceptionnelle, soutenait la Régie, est « un impôt réel atteignant, non pas la mutation en elle-même, mais les biens qui en font l'objet, de sorte que tout immeuble et tout fonds de commerce doit invariablement y être assujetti » (1).

L'Administration a abandonné sa prétention, repoussée par le tribunal de Lille, le 30 novembre 1929, et avec elle, sa doctrine de l'impôt « réel sur les biens ».

En résumé, l'autorité judiciaire reconnaît expressément à la taxe de première mutation, avec l'autorité de la Cour suprême, le caractère d'un droit accessoire du droit de mutation, et elle en a dégagé

(1) Rép. min. fin. à une quest. écrite de M. Jean Odin, député, J. O., 14 fév. 1930, Déb. parlem., Chambre, p. 802.

les conséquences logiques, favorables ou non à la Régie.

Cette analyse reflète assez exactement la condition de la taxe au point de vue juridique : ses règles sont insérées dans le Code de l'enregistrement ; elle s'appelle « complémentaire » et elle est perçue sur des mutations à titre onéreux, sous la même forme que le droit proportionnel, par le receveur de l'enregistrement, au moment de l'enregistrement des actes ou des déclarations.

Il est donc logique, comme l'a décidé la jurisprudence, d'étendre à la taxe de première mutation les dispositions légales et réglementaires qui régissent le droit d'enregistrement sur les mutations à titre onéreux, au point de vue de la définition fiscale de la « mutation », des exemptions, comme de la liquidation et de la perception. Pour les écarter, on ne saurait tirer argument de l'absence dans la loi du 3 août 1926, d'une référence expresse aux règles d'exigibilité, de recouvrement et de restitution des droits d'enregistrement, qu'on relève ordinairement dans les lois créant des taxes additionnelles ou surtaxes à des droits d'enregistrement. (Lois du 30 décembre 1917, art. 10, du 13 juillet 1925, art. 42, du 31 décembre 1917, art. 10.) La rédaction et le vote rapides de la loi du 3 août 1926 suffisent à expliquer cette lacune. L'insertion de son texte dans le Code de l'enregistrement suffirait à dissiper toute incertitude à cet égard.

Section II. — *La taxe est un impôt sur le capital*

S'il est exact d'attribuer à la taxe de première mutation la physionomie d'un droit d'enregistrement de mutation à titre onéreux, il convient toutefois de ne pas négliger les traits particuliers de sa physionomie, qui lui donnent son originalité et en font à certains égards une taxe *sui generis*.

Mentionnons seulement, comme secondaires dans une analyse de la nature de la taxe, les cas d'exemption qui lui sont propres et le régime spécial aux échanges.

Si, d'autre part, toute exemption du droit proportionnel entraîne l'exemption de la taxe complémentaire, cette dernière jouit de l'indépendance de son tarif. Il ne comporte pas de surtaxes ; il n'est pas atteint par les modifications apportées au tarif des droits d'enregistrement. Depuis 1926, les taux de ces droits ont été fréquemment modifiés ; l'augmentation du droit proportionnel et des surtaxes est restée sans influence sur le taux de la taxe complémentaire qui, au contraire, a été abaissée en 1929 et en 1930. Les atténuations récentes apportées au tarif du droit proportionnel n'ont pas non plus changé le taux de la taxe. Les décrets-lois du 2 mai 1938 et du 28 février 1939 sont, à cet égard, significatifs ; ils étendent à la taxe de première mutation les exemptions qu'ils accordent sur les droits de mutation et les surtaxes, mais ils réservent les réductions de tarif, ainsi que les déductions à effectuer pour la liquidation, aux droits de mutation et aux surtaxes.

Beaucoup plus caractéristiques de la physionomie particulière de la taxe sont les règles suivantes : la taxe n'est perçue qu'une seule fois, au moment de la première transmission ; elle peut être acquittée par anticipation ; le produit en est intégralement affecté à l'amortissement de la dette publique ; il fait partie de la dotation constitutionnelle de la Caisse autonome d'amortissement ; le paiement de la taxe peut être effectué en rentes, valeurs du Trésor et bons de la défense nationale.

Il y a un lien entre ces diverses règles et l'on peut considérer que leur ensemble fait de la taxe sur la première mutation une institution très cohérente.

La perception unique, à la première mutation seulement, tel est le trait essentiel de la taxe. La mutation est le fait générateur de la taxe, et permet de la considérer comme un droit de mutation, perçu à la formalité selon les règles ordinaires. Juridiquement, la taxe est bien un droit d'enregistrement, par ses règles de liquidation et de recouvrement.

Mais la ressemblance s'arrête à cet aspect juridique de la taxe, au point de vue qu'on pourrait appeler d'administration fiscale.

Si, de cet horizon pratique, on s'élève à la recherche de l'essence fiscale et économique de la taxe, c'est l'unité d'imposition qu'il convient de retenir pour l'exprimer. C'est le caractère essentiel qui lui confère son originalité. Envisagée sous cet aspect, la taxe sur la première mutation apparaît toute différente des droits de mutation. Elle n'est

pas un simple article du catalogue des impôts indirects, qui atteignent des faits accidentels, mais plus ou moins fréquemment répétés : actes de circulation juridique des biens (enregistrement), actes de circulation matérielle (douanes) ou actes de consommation. La mutation, en ce qui la concerne, n'est plus le fait, accidentel, mais susceptible de se renouveler, générateur des droits de mutation. C'est le capital, la richesse acquise, que le législateur s'est proposé d'atteindre par un prélèvement unique. Les débats parlementaires sont significatifs de son intention. Il a choisi la première mutation comme un procédé technique commode, parmi d'autres procédés possibles, dont certains, nous l'avons vu, avaient été proposés. S'il confère à la taxe le caractère juridique d'un droit complémentaire de mutation, le procédé adopté ne saurait dissimuler la nature essentielle, fiscale et économique, de la taxe sur la première mutation.

Les autres règles qui caractérisent le régime de la taxe de première mutation découlent de sa nature de prélèvement sur la richesse acquise. La faculté d'acquitter la taxe par anticipation ne s'explique pas seulement par la préoccupation d'assurer au Trésor des ressources immédiates. En théorie, le prélèvement sur le capital, accepté comme le moyen extrême de rétablir une situation désespérée, devrait, pour atteindre son but, être immédiat. Si l'on attend la première mutation, c'est pour éviter les graves difficultés et les dangers d'une méthode brutale de

recouvrement. Le paiement par anticipation n'est que le retour à la formule du prélèvement immédiat, mais tempérée par son caractère facultatif.

La faculté d'anticiper le paiement ne s'explique que si l'on reconnaît à la taxe le caractère d'un prélèvement sur le capital, et cette disposition de la loi du 3 août 1926 confirme que telle est bien sa nature. Concevrait-on, en effet, qu'un individu eût la faculté, et l'exercât, d'acquitter un impôt de consommation, un droit de douane, un droit de mutation, préalablement à l'achat, à l'entrée d'un article en France, à la vente de son immeuble ou de son fonds de commerce, en un mot, au fait générateur de cet impôt ?

Les trois dernières règles différencient aussi la taxe de première mutation d'un droit de mutation et s'expliquent de même par sa nature de prélèvement sur la richesse acquise. « Le produit de la taxe complémentaire, décide la loi du 3 août 1926, est intégralement affecté à l'amortissement de la dette publique » (art. 18, alinéa 8). La loi du 10 août 1926 a conféré le caractère constitutionnel à l'autonomie de la Caisse autonome d'amortissement et à sa dotation, qui comprend, entre autres ressources, le produit de la taxe sur la première mutation.

Par ces deux règles, le Parlement a dérogé au principe de la non-spécialité des recettes budgétaires. En règle générale, l'ensemble des recettes est consacré à l'ensemble du paiement des dépenses. Telle recette n'est pas affectée au paiement de telle

dépense, sauf quelques exceptions admises par des textes de lois. Les recettes avec affectation spéciale tombent d'ailleurs comme les autres dans la masse des ressources de la collectivité, à moins que, par une autre dérogation, la spécialité d'affectation ne s'accompagne de l'autonomie financière.

La taxe sur la première mutation bénéficie de cette double exception : son produit reçoit une affectation spéciale et la caisse à laquelle il est attribué jouit de l'autonomie. Affectation spéciale et autonomie de la Caisse sont même garanties par des dispositions constitutionnelles.

L'affectation de la taxe sur la première mutation à l'amortissement de la dette publique s'explique fort bien par son caractère de prélèvement sur le capital et elle justifie la création d'une telle taxe. Il est logique que le sacrifice demandé aux capitaux des particuliers serve à diminuer la dette en capital de l'Etat. La diminution des capitaux privés qui résulte de ce prélèvement trouve une compensation dans la réduction du passif national, dans l'augmentation indirecte qui en résulte du capital national. Par ailleurs, l'amortissement de la dette publique est une opération indispensable, mais difficile à réaliser pour un Etat placé dans une situation financière très périlleuse. Il ne peut l'envisager que comme une mesure exceptionnelle et il est logique de demander à des recettes exceptionnelles le moyen de la réaliser. La spécialisation de la recette et

l'autonomie de la caisse soulignent le lien entre la nature de la taxe et son objet.

Enfin, la faculté d'acquitter la taxe en rentes, valeurs du Trésor ou en bons de la défense nationale est logique : ce procédé de règlement opère aussi un prélèvement sur les capitaux du redevable, et ces capitaux sont précisément de ceux que la caisse autonome a pour mission d'amortir.

L'affectation spécialisée et garantie, ainsi que la faculté de règlement en valeurs d'Etat, différencient la taxe sur la première mutation des droits d'enregistrement et notamment des droits de mutation à titre onéreux. Ils sont payables exclusivement en numéraire et leur produit se confond dans la masse des recettes de l'Etat.

L'affectation spécialisée à l'amortissement, avec garantie constitutionnelle, s'applique toutefois aux droits de mutation par décès, comme à la taxe sur la première mutation, et leur paiement peut être aussi effectué en rentes, valeurs du Trésor et bons de la défense nationale. Mais cela tient à ce que le produit de ces droits fait partie, comme celui de la taxe sur la première mutation, de la dotation de la Caisse autonome d'amortissement. Loin d'infirmar l'analyse de la nature de la taxe sur la première mutation, cette communauté d'affectation ne fait que la souligner.

Les droits de succession, comme la taxe sur la première mutation, constituent un véritable prélèvement sur le capital et il était logique d'en affecter

le produit à l'extinction de la dette publique en capital. Le procédé technique de perception, à l'occasion des mutations par décès, ne saurait modifier leur essence. Les théoriciens de la science financière, négligeant le point de vue secondaire de la technique administrative, tendent même à incorporer les droits de mutation par décès, comme l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, dans la classification scientifique des impôts directs. Ils frappent, en effet, une situation durable, la possession d'un capital.

Il en est *a fortiori* de même de la taxe sur la première mutation, qui frappe une seule fois pour toutes le capital des immeubles et des fonds de commerce. Ce rapprochement avec les droits de mutation par décès permet de résumer ainsi l'analyse de la nature de la taxe sur la première mutation : juridiquement, au point de vue de la technique fiscale, elle est un droit de mutation à titre onéreux, et il y a lieu de lui appliquer les règles de liquidation, de perception, de contentieux des droits d'enregistrement. Mais, par essence, dans la classification scientifique des impôts, elle constitue un impôt sur une situation stable, un prélèvement sur le capital.

CHAPITRE II

Légitimité du principe de la taxe

La nature de la taxe complémentaire sur la première mutation étant ainsi précisée, il convient d'examiner si elle se justifie dans son principe, puis d'apprécier la valeur de son aménagement au point de vue politique, financier et économique.

La taxe sur la première mutation a été créée en vue d'assurer la contribution du capital au rétablissement de la situation financière. L'idée d'un prélèvement sur le capital était « dans l'air » et plusieurs projets, d'initiative gouvernementale ou parlementaire, avaient tenté de la consacrer selon des modalités diverses. Les travaux préparatoires mettent en relief l'intention des pouvoirs publics de demander à la « fortune acquise » son concours à la réduction de la dette publique sous la forme d'un sacrifice en capital.

L'impôt sur le capital est généralement accepté sous la forme d'un prélèvement sur le revenu prenant pour assiette le capital. Impôt accessoire dans un système d'impôt sur les revenus, il permet de saisir les capitaux stériles, d'opérer une discrimi-

nation entre les revenus du capital et du travail, et de contrôler l'impôt sur le revenu.

L'impôt sur le capital proprement dit, qui opère un prélèvement sur le capital, une diminution du capital, résulte du taux fixé à un niveau trop élevé pour que le revenu du capital puisse y subvenir. C'est, par exemple, l'impôt sur les successions, lorsqu'il prend le dixième, le quart, la moitié ou davantage, d'un patrimoine. La taxe sur la première mutation, au taux initial de 7 %, s'ajoutait au droit de mutation, récemment élevé au taux de 15 %, soit un prélèvement total de 22 % sur l'immeuble vendu. Sur les fonds de commerce, le prélèvement atteignait, impôt et taxe compris, 16 % sur le matériel et les éléments incorporels.

Si on laisse de côté le point de vue socialiste qui envisage l'impôt sur le capital comme un procédé de nivellement des fortunes ou de reprise des biens privés par la collectivité, le prélèvement sur le capital, considéré du point de vue exclusivement fiscal, comme procédé normal de recette pour l'Etat, est rejeté par de nombreux auteurs. On lui reproche d'enlever des capitaux utiles à la production économique, de décourager l'épargne, de détruire des capitaux pour les transformer en revenus, de transférer le capital des contribuables aux rentiers et autres créanciers de l'Etat, de détruire la source de l'impôt (1).

(1) ALLIX, *Traité élémentaire de science des finances*, 1931, p. 499 et suiv.

Ces critiques s'atténuent, si l'on prend soin de distinguer le capital national ou social du capital individuel.

« En effet, écrit M. Jèze (1), les notions de capital individuel et de capital social ne coïncident pas absolument. Est capital social toute richesse destinée à la production. Est capital individuel toute richesse mise de côté par l'individu, qu'elle doive servir ou non à la production. Ceci posé, il est évident que les mauvais résultats de l'impôt prélevé sur le capital ne sont produits que si l'impôt est prélevé sur le capital national. Il ne faut pas croire que tout prélèvement sur le capital individuel aboutisse à une réduction du capital national. Cela dépend beaucoup de l'emploi qui sera fait du produit de l'impôt.

« 1°) Il se peut que l'impôt prélevé sur le capital individuel, non seulement ne diminue pas le capital national mais l'augmente. Exemple : impôts prélevés sur le capital individuel en vue de la constitution et du développement de l'outillage national : chemins de fer, canaux, routes, ports, etc...

« 2°) Il se peut que l'impôt prélevé sur le capital individuel soit employé à constituer ou à conserver d'autres capitaux individuels. Exemple : impôts pour des œuvres *raisonnables* d'assistance sociale. Dans ce cas, le prélèvement sur le capital individuel n'aboutit pas à une diminution du capital national.

(1) JÈZE, *Cours de science des finances*, 1936-1937, p. 115-116.

« 3°) Le capital individuel est formé avec des revenus disponibles; si l'impôt prélevé sur le revenu frappe inégalement les individus, il laisse à certains, pour la formation du capital individuel, un plus grand revenu disponible qu'aux autres. Un impôt prélevé sur le capital individuel en vue de corriger les inégalités des impôts prélevés sur le revenu n'est donc pas illégitime.

« La seule chose que l'on puisse dire, c'est que l'impôt doit être surtout prélevé sur le revenu individuel. »

Le prélèvement sur le capital doit donc être écarté comme recette normale et permanente ; mais s'il survient une crise politique ou financière, une guerre, qui met en question l'existence même du pays, un impôt prélevé sur le capital peut devenir absolument nécessaire et se justifie comme une mesure extraordinaire de salut public.

En France, la situation financière et monétaire s'était sérieusement aggravée depuis les hostilités, par suite de l'énorme poids des dépenses de guerre, puis de la réparation des dommages de guerre, que la carence de l'Allemagne laissait à la charge définitive de notre pays. La rupture de la solidarité financière des alliés au lendemain de la guerre, le formidable déficit de la balance commerciale, ont entraîné une rapide dépréciation de la monnaie française. Le service des emprunts grevait lourdement le budget et en aggravait le déficit; la dette à court terme et la dette flottante, moyens faciles d'ajourner l'équi-

libre réel des finances, posèrent le problème de plus en plus redoutable des échéances, quand le crédit vint à s'épuiser. La gravité de la situation s'exprime, à partir de 1925, par la chute vertigineuse du franc. Au milieu de juillet 1926, le cours de la livre sterling dépasse légèrement 240 francs, le dollar cote près de 50 francs.

Dans une situation aussi critique, « c'était la banqueroute sournoise qui commençait. Le prélèvement sur le capital était le seul moyen de l'éviter.

« Dans de telles circonstances, écrivait M. Jèze (1), un point est certain : la banqueroute doit être évitée, c'est une répartition de la charge sur les seules épaules des porteurs de titres de la dette. Elle est inique. C'est une mesure facile, mais injuste.

« Il faut faire une répartition équitable entre tous les contribuables d'après leur capacité de payer.

« C'est alors qu'on propose de substituer à l'amortissement régulier et continu, le seul rationnel en période normale, l'amortissement instantané au moyen d'un très gros impôt levé une fois pour toutes : le prélèvement sur le capital.

« Dans l'amortissement continu, comme dans l'amortissement instantané, il s'agit d'opérer une répartition équitable de la charge, d'après la capacité de payer des contribuables, par le seul procédé d'équitable répartition qui existe, à savoir, par l'impôt.

(1) JÈZE, *Cours de finances publiques*, 1925, p. 116.

« La différence entre l'amortissement régulier et continu ou l'amortissement instantané par prélèvement sur le capital, d'une part, et la banqueroute, d'autre part, c'est que dans le premier cas, la répartition de la charge entre les individus est faite scientifiquement, de manière générale et équitable, d'après la capacité de payer des contribuables. Dans le deuxième cas (banqueroute), la répartition se fait empiriquement, au hasard, entre les seuls porteurs de la dette répudiée. »

M. Jèze montre ensuite les inconvénients du prélèvement sur le capital, et il l'écarte aussi longtemps que l'amortissement par l'impôt est possible :

« Tant que les gouvernants ont vraiment le choix entre l'amortissement régulier et continu et l'amortissement instantané, ils doivent se prononcer pour l'amortissement régulier et continu par les impôts ordinaires, contre l'amortissement instantané par le prélèvement extraordinaire sur le capital. »

Mais, poursuit M. Jèze, « il se peut que l'alternative soit non pas entre l'amortissement régulier et continu et l'amortissement instantané, mais entre la répudiation de la dette et l'amortissement instantané. L'amortissement régulier et continu, par fractions, est hors de question, lorsque les gouvernants ne peuvent plus émettre d'emprunts pour renouveler les gros emprunts venant à échéance, et lorsque les contribuables refusent de supporter indéfiniment, pour le service de la dette, de très lourds impôts absorbant une très grosse portion de leur revenu.

L'histoire prouve que ce sont là des circonstances qui ne sont pas sans exemple. Alors l'alternative est bien, quoi qu'en disent les gouvernants ou certains intéressés, entre la répartition de la charge de manière empirique sur les seuls porteurs de titres de la dette, et la répartition de la charge de manière scientifique sur le plus grand nombre possible de contribuables. Ce qui est vrai, c'est qu'il est à peu près impossible de le faire comprendre au peuple, car nul n'ose lui dire que la situation est désespérée. Les gouvernants ne s'y résigneront jamais.

« Lorsque telle est bien la situation de fait, la solution financière n'est pas douteuse. Sur ce point, les hommes de science sont unanimes. Quelque graves que soient les inconvénients du prélèvement sur le capital, ils le sont moins que ceux de la répudiation cynique ou sournoise de la dette. Dans les deux cas, il y a bouleversement des patrimoines individuels ; il y a instabilité économique, inégalité, fraude. Mais ces conséquences sont moins graves avec les prélèvements sur le capital qu'avec la répudiation de la dette.

« Supposons un prélèvement sur le capital qui ne frapperait que les propriétaires de terres et de maisons et laisserait indemnes les propriétaires de capitaux mobiliers. Ce prélèvement sur le capital serait tout à fait critiquable. Il serait pourtant préférable à la répudiation de la dette, par cela seul qu'il ferait la répartition de la charge sur d'autres que les porteurs de titres de la dette et d'après un crité-

rium moins imparfait que le hasard de la possession de titres de la dette. »

Le principe de la taxe sur la première mutation prélèvement sur le capital, se justifiait donc par les circonstances exceptionnellement graves de 1926 et la menace de la banqueroute.

Par ailleurs, la liaison de la taxe et de l'amortissement évitait l'objection, fréquemment adressée à l'impôt sur le capital, de détruire les capitaux nécessaires à la production économique.

« En effet, remarque encore M. Jèze, l'amortissement instantané, opéré grâce au prélèvement sur le capital, ne détruit pas les capitaux nécessaires à la production; il réalise simplement un déplacement de richesses entre les individus; il fait une répartition équitable de la charge publique entre les contribuables. Les capitaux enlevés aux contribuables par l'impôt extraordinaire ne sont pas détruits, comme cela a lieu au cas de dépenses de guerre; ils sont remis aux porteurs de la dette qui les placeront dans le commerce et l'industrie. La somme des capitaux disponibles pour la production économique reste la même, après le prélèvement : prendre 10.000 à A., contribuable, pour rembourser 10.000 à B., porteur, n'est pas une destruction de capitaux économiques. C'est une répartition de la charge entre les individus. Voilà exactement ce qui se fait dans l'amortissement instantané, comme dans l'amortissement régulier. Au lieu de le faire en plusieurs années et peu à peu, on le fait d'un seul coup. »

L'affectation du produit de la taxe à l'amortissement de la dette publique maintient l'équilibre du capital national : les capitaux privés, amputés de la taxe, servent à réduire le passif en capital du pays. La garantie constitutionnelle donnée à cette affectation et à l'autonomie de la caisse d'amortissement vient encore renforcer la valeur de la spécialisation d'affectation comme justification du prélèvement sur le capital.

Les adversaires de l'impôt sur le capital insistent volontiers sur ses difficultés d'application; ils invoquent en ce sens l'échec des expériences étrangères. Mais le prélèvement extraordinaire sur le capital, institué en Allemagne par la loi du 31 décembre 1919, l'impôt extraordinaire sur les fortunes, créé en Italie par les décrets royaux du 24 novembre 1919 et du 1^{er} mai 1920 et le prélèvement sur la fortune, introduit en Pologne par la loi du 8 août 1923, diffèrent profondément, tant par leur portée générale que par leur aménagement, de la taxe sur la première mutation établie en France par la loi du 3 août 1926. Nous croyons, par suite, inutile d'exposer en détail ces systèmes, qu'il est impossible de comparer avec la taxe complémentaire sur la première mutation, et nous nous bornerons à apprécier la valeur de cette taxe d'après son aménagement et ses résultats.

CHAPITRE III

Appréciation de la taxe au point de vue de la justice fiscale

Dans sa portée, la taxe de première mutation est beaucoup plus restreinte que les impôts sur le capital appliqués à l'étranger ou envisagés dans certaines propositions de lois. Elle n'opère pas un prélèvement général sur tous les capitaux; elle frappe seulement les immeubles et les fonds de commerce.

La limitation à ces catégories de biens d'une taxe envisagée par ses promoteurs comme une participation de la « fortune acquise » au redressement financier paraît, au premier abord, être arbitraire et consacrer une injustice.

Le gouvernement de M. Poincaré, l'a, au contraire, présentée comme une mesure destinée à rétablir la justice fiscale.

Le président du conseil a considéré que les immeubles et les fonds de commerce avaient acquis depuis la guerre de 1914-1918 une plus-value considérable, tandis que les valeurs mobilières avaient été très lourdement frappées. Les valeurs à revenu fixe ont été amputées d'une partie considérable de leur valeur nominale par l'effet de la dépréciation monétaire et les valeurs à revenu variable supportent en fait, par le jeu des impôts sur le revenu et des droits sur les transmissions, une charge qui dépasse même

parfois le montant du coupon (1) et équivaut alors à un prélèvement sur le capital. Quant aux immeubles et aux fonds de commerce, leur valeur a augmenté avec la baisse du franc, et ils sont restés assujettis à des droits de mutation qui, perçus seulement à l'occasion des transmissions effectives, et relativement modérés, n'affectent réellement que le bénéfice réalisé lors de la vente.

C'est pour rétablir l'équilibre avec le régime fiscal imposé aux capitaux mobiliers, qui aboutit à une expropriation partielle, que le gouvernement a choisi la taxe complémentaire sur la première mutation comme la forme la moins injuste de prélèvement sur le capital.

Au point de vue de la justice fiscale, on a aussi reproché à la taxe, aménagée sous la forme d'un droit complémentaire de mutation, de faire échapper au prélèvement sur la « fortune acquise » les biens dits « de main morte », appartenant aux collectivités, qui n'aliénent pas leurs immeubles. Ce grief mérite d'être examiné avec soin. Il vise surtout les sociétés à but lucratif. Or, si les immeubles sociaux demeurent ordinairement dans le patrimoine d'une société prospère pendant la vie de l'entreprise, sa dissolution, d'après le droit fiscal, entraîne une mutation à titre onéreux, passible du droit proportionnel, lorsque les biens sont attribués à d'autres que les apporteurs.

(1) Rapport du comité des experts créé par le décret du 21 mai 1926.

La taxe sur la première mutation devient alors exigible, et sa perception se trouve seulement reportée à l'époque peut-être lointaine de la dissolution de la société.

L'exigibilité de la taxe est plus problématique sur les biens des associations qui poursuivent un but d'utilité générale permanent, et surtout sur les immeubles appartenant aux collectivités publiques. L'injustice apparaît ici atténuée par la fonction désintéressée de ces collectivités.

Sans s'attarder à cette considération, la législation fiscale a établi un impôt compensateur des droits de mutation entre vifs et par décès, dont le principe de la personnalité morale prive le Trésor public et comportant un tarif atténué au profit des collectivités publiques. La loi du 3 août 1926 aurait pu envisager un prélèvement sur le capital des personnes morales sous la forme d'une taxe additionnelle à la taxe des biens de main-morte.

Après avoir écarté le système du prélèvement immédiat, le législateur de 1926 pouvait envisager le prélèvement sur le capital, échelonné sur une certaine période, sous la forme soit d'une contribution personnelle, soit d'une contribution réelle sur les biens. D'après la première formule, l'impôt est aménagé selon les mêmes principes que les impôts sur les revenus. Ce sont les personnes qui sont taxées, d'après la consistance de leur patrimoine, considérée dans son ensemble, et dont le fisc dégage la valeur nette par une évaluation directe de l'actif et sous déduction du

passif. Un minimum est exempté, des déductions sont admises à raison des charges de famille; une certaine discrimination peut être envisagée suivant le caractère oisif ou productif des biens possédés. Le paiement de l'impôt est différé, et l'on procède à des réévaluations périodiques. La contribution sur la fortune acquise se traduit alors en une augmentation des impôts sur les revenus, avec cette particularité que les revenus du travail y échappent.

Un tel système aurait satisfait la justice fiscale, mais l'incommodité en serait considérable, à raison des difficultés d'assiette et de la multiplication des mesures de contrôle.

De plus, le rendement de l'impôt eût été assez faible et il n'eût procuré que des ressources relativement restreintes.

En éliminant la personnalité de l'impôt, on évitait ces inconvénients. La « réalité » de l'impôt permet d'en fixer le montant en relation avec chaque bien.

La loi du 3 août 1926, à la suite du gouvernement Poincaré, a choisi comme procédé de prélèvement sur la fortune acquise la forme d'un impôt sur une mutation, réel et proportionnel. Les exemptions et les sursis de perception peuvent seuls être considérés comme des éléments de personnalité de la taxe. Elle frappe les immeubles ou les fonds de commerce sans tenir compte de l'individualité des vendeurs, des charges qui grèvent les biens vendus, ni de l'importance de ces biens.

Au point de vue de la justice fiscale, ce procédé est moins satisfaisant que la formule d'un impôt personnel.

Le fisc ne connaît que les biens; il impose uniformément deux contribuables dont la capacité contributive peut être très différente, en raison des charges ou des dettes qui grèvent l'ensemble de leur patrimoine.

Proportionnelle et liquidée distinctement sur chaque immeuble, la taxe ne tient pas compte, sauf l'exemption accordée aux opérations isolées ne dépassant pas 5.000 francs, de l'importance ni du nombre des biens possédés par un même propriétaire.

Enfin son aménagement écarte toute appréciation de la situation de famille et toute discrimination.

CHAPITRE IV

Appréciation de la taxe au point de vue financier

Après avoir apprécié, dans le chapitre précédent, la valeur de la taxe de première mutation au point de vue de la justice fiscale, nous nous proposons d'examiner ses résultats au point de vue financier, sous les deux aspects de son affectation à l'amortissement de la dette publique et de son rendement fiscal.

Section I. — *La taxe et l'amortissement de la dette publique*

L'affectation de la taxe sur la première mutation à l'amortissement de la dette publique justifie, nous l'avons vu, l'établissement d'un prélèvement sur la « fortune acquise ». Au point de vue financier, l'amortissement était une des tâches les plus urgentes dans l'œuvre de redressement entreprise par le gouvernement Poincaré.

La dette publique française avait marqué, depuis la guerre, une inquiétante progression. L'inventaire de la situation financière, dressé en 1924 sur les

ordres de M. Clémentel, ministre des finances, donnait les chiffres suivants :

	Au 31 décembre 1913 en millions de francs	Au 31 juillet 1924 en millions	
		de frs or	de francs
<i>Dette intérieure :</i>		(change	
Dette consolidée et à		juillet 1924)	
long terme.....	31.162	39.550	149.395
Dette à court terme..		9.839	37.174
Dette flottante	1.432	24.161	91.281
	32.594	73.550	277.850
<i>Dette extérieure :</i>			
Politique		30.815	
Commerciale		5.149	

Le mouvement d'accroissement s'était encore développé depuis 1924. La dette intérieure atteignait, en 1926, son maximum : 289 milliards. Cette augmentation continue imposait aux budgets une charge croissante pour le service des emprunts, et qui absorbait plus d'un tiers des recettes de l'Etat. Les appels réitérés à l'épargne avaient épuisé le crédit public. Le Trésor avait à faire à des remboursements massifs de la dette à court terme et les porteurs de bons de la défense nationale ne les renouvelaient plus à l'échéance.

Une loi du 29 avril 1936 avait institué une caisse d'amortissement autonome, qui, en raison de la crise, n'eut pas le temps de fonctionner. La loi du 7 août 1926 la remplaça par la Caisse de gestion des bons

de la défense nationale, d'exploitation industrielle des tabacs et d'amortissement de la dette publique, qui fonctionne encore actuellement. La loi constitutionnelle du 10 août 1926 a garanti l'autonomie de la Caisse et sa dotation. Les ressources de la Caisse comprennent : les recettes nettes de la vente des tabacs, la taxe sur la première mutation, les droits de succession et les contributions volontaires, le produit des excédents budgétaires.

Il importe de préciser la portée exacte de la garantie constitutionnelle de la dotation de la Caisse autonome d'amortissement. Les ressources affectées à la Caisse par la loi du 10 août 1926 n'ont pas le caractère constitutionnel dans leur nature et leur existence même. C'est leur produit seulement, c'est-à-dire le montant minimum de la dotation, fixée au produit obtenu en 1927, qui a une valeur constitutionnelle. Les Chambres ne sont pas tenues de maintenir avec leur assiette et leur tarif les impôts affectés à la Caisse. Elles peuvent en modifier l'aménagement, les supprimer même, à la condition de les remplacer par d'autres ressources équivalentes.

Cette interprétation ressort de la rédaction même du texte adopté par l'Assemblée nationale. Elle a été précisée par les déclarations de M. Poincaré à Versailles, puis devant la Chambre des députés. La netteté des explications du président du conseil ne peut laisser subsister aucun doute :

« Comme je l'ai indiqué aux Chambres pendant la discussion, nous n'avons jamais eu la pensée d'enle-

ver au Parlement les prérogatives qui lui appartiennent. Il a été entendu et prévu dans la confection de la loi que les Chambres conservaient toujours le droit annuel de voter les impôts, notamment les impôts sur les successions et sur les premières mutations, le droit de remanier les tarifs et les taux, le droit même de modifier par de nouvelles dispositions légales les détails du fonctionnement de la Caisse et de l'administration des tabacs.

« Nous n'avons voulu entourer de garanties exceptionnelles que l'autonomie de la Caisse d'amortissement et la dotation minimum destinée à l'alimenter.

« Je sais très bien que la Chambre a le droit de modifier la loi fiscale dont les recettes vont à la Caisse d'amortissement. Le droit du Parlement demeure évidemment intact. Mais c'est un droit dont on ne doit user qu'avec une infinie discrétion, et il serait tout à fait fâcheux que nous en usions, aujourd'hui, au moment même où la Caisse commence, avec succès d'ailleurs, ses premières opérations. »

Dans la séance de la Chambre des députés du 8 décembre 1926, le dépôt d'une proposition d'exonération fournit à M. Poincaré l'occasion de confirmer l'interprétation du gouvernement.

« Je n'ai pas besoin de dire que si la Chambre entraînait dans cette voie, elle serait forcée d'augmenter la dotation de la Caisse d'amortissement, car elle doit procurer les mêmes ressources.

« L'engagement solennel a été pris à Versailles. Si une taxe est diminuée, elle doit être remplacée par une autre. » (1).

Le Parlement semble avoir tout d'abord manifesté quelque scrupule à toucher aux impôts qui forment la dotation de la Caisse autonome. Au cours de la discussion du budget de 1928, plusieurs députés proposèrent de diminuer les droits de mutation à titre onéreux, pour atténuer la charge imposée aux propriétaires par la taxe sur la première mutation, mais sans oser toucher directement à cette taxe. Dans son intervention à la tribune de la Chambre, le président du conseil observait : « On ne nous a pas demandé la suppression de la taxe elle-même, on ne le pouvait pas, puisqu'elle est constitutionnelle, M. Dauthy l'a fait remarquer. »

Cette observation dépassait dans ses termes la pensée de M. Poincaré, précisée dans ses déclarations précédentes et seule conforme au texte de la loi constitutionnelle du 10 août 1926.

C'est cette interprétation qui a triomphé. De nombreuses dispositions de lois ont modifié l'aménagement des droits de succession depuis 1926. Nous avons étudié, au cours de ce travail, les changements apportés à l'aménagement de la taxe sur la première mutation depuis la loi du 3 août 1926. L'extension des exonérations, le nouveau régime des échanges et surtout l'abaissement du taux de 7 % à 5 %,

(1) *J. O.*, Déb. parlem., Chambre, séance du 8 décembre 1926.

puis à 3 %, ont eu pour effet de diminuer le rendement de la taxe.

La taxe sur la première mutation ne pouvait d'ailleurs garantir à la Caisse autonome une dotation constante, puisque, par sa nature même, son produit est condamné à décroître jusqu'à sa complète disparition. C'est une taxe « exceptionnelle » et temporaire, à la différence des droits de mutation par décès, qui assurent à la Caisse autonome une ressource permanente.

La taxe sur la première mutation n'en a pas moins fourni à l'amortissement un apport substantiel. Les faits ont démenti les sombres pronostics de ses adversaires, et son rendement, après avoir atteint son maximum en 1928, demeure à peu près stationnaire depuis quatre années. Elle a procuré, jusqu'au 31 décembre 1938, une recette globale de 4 milliards 600 millions à la Caisse autonome, et sa carrière n'est pas encore terminée.

Section II. — *Rendement fiscal de la taxe*

S'il appelle quelques réserves au point de vue de la justice fiscale, le choix d'un impôt réel sur les mutations comme mode de prélèvement sur le capital a simplifié la tâche de l'Administration. La création de la taxe sur la première mutation n'a pas contraint le ministère des finances à créer de nouveaux organismes de perception, ni à prévoir dans les

détails la mise en œuvre de cet impôt. Le procédé technique d'un droit de mutation a permis d'utiliser tout simplement le personnel de l'administration de l'enregistrement, pourvu d'une doctrine d'interprétation lentement élaborée et rompu à la liquidation et à la perception des droits d'enregistrement. L'introduction de tout nouvel impôt soulève nécessairement quelques problèmes : ils ont, nous l'avons vu, trouvé leur solution dans l'extension à la taxe sur la première mutation des principes des droits d'enregistrement. Pour les agents du fisc, comme pour les redevables, la taxe n'exige pas une formalité de plus : elle se présente, en fait, comme un supplément à percevoir ou à payer sur une opération déjà imposée.

Cette qualité de « commodité », pour le fisc et pour les redevables, d'une taxe qui disposait des agents, de la technique, des moyens de liquidation, de perception et de contrôle, d'un autre impôt et lui a emprunté sa formalité, mérite d'être soulignée. L'institution d'un impôt personnel sur le capital eût nécessité la création de services d'assiette et de contrôle et imposé aux redevables des déclarations et des vérifications.

Quant au prélèvement général et immédiat sur le capital, ses difficultés d'application le condamnent à l'échec. Son assiette impose aux services la tâche écrasante d'une évaluation immédiate de la valeur en capital de tous les biens; son recouvrement est encore plus difficile. Les contribuables sont dans

l'impossibilité de l'acquitter intégralement en numéraire, à moins d'aliéner en masse leurs capitaux, à des conditions désastreuses. L'Etat est ainsi contraint d'accepter des règlements en nature, ou des paiements fractionnés par annuités sur des fonds d'emprunt, difficiles à obtenir, et il perd le bénéfice de l'opération, dont il attendait des ressources considérables et immédiates.

C'est donc un mirage de voir dans le prélèvement sur le capital le remède héroïque et instantané à l'état désespéré des finances publiques. Le législateur de 1926 a eu la sagesse de ne pas partager cette illusion, encore caressée par certains partisans de cet impôt. Dans la loi du 3 août 1926, le prélèvement sur le capital ne figure pas comme une recette unique, ni immédiate. La taxe sur la première mutation n'est qu'un élément de la masse de ressources mises à la disposition du gouvernement Poincaré pour conjurer le péril financier. Elle est « exceptionnelle » et temporaire, mais sa perception n'en est pas moins échelonnée sur un grand nombre d'années et, par suite, elle participe, dans la mesure de sa durée, du caractère de recette annuelle et durable des autres impôts. En l'instituant, le Parlement n'a pas cherché une ressource susceptible de combler d'un seul coup le déficit du budget. Le redressement financier exigeait le maintien continu de la marche des services publics, mais c'était aussi une œuvre complexe et de longue haleine. L'amortissement de la dette publique, consolidée et

surtout flottante, en était un des aspects essentiels, mais, en raison de l'énorme montant du passif de l'Etat, cette opération exigeait un effort à poursuivre pendant de longues années. La taxe à la première mutation, prévue pour une assez longue période, mais condamnée par son objet même à produire un rendement décroissant, puis à disparaître, répondait bien à sa destination : on devait espérer qu'à la fin de cette période, l'amortissement ne laisserait survivre de la dette publique qu'un montant assez faible pour être sans danger.

La taxe sur la première mutation avait cependant suscité de vives appréhensions au point de vue financier. Ses adversaires prédisaient que cette charge supplémentaire de 7 %, ajoutée à l'aggravation sévère des droits de mutation imposée par la loi du 7 avril 1926, allait raréfier les transactions sur les immeubles et les fonds de commerce et compromettre le rendement de la taxe et des droits. Les premières statistiques, qui accusaient une diminution des produits des droits de mutation, semblaient justifier ces inquiétudes et servirent de prétexte à de nouveaux assauts contre la taxe sur la première mutation.

Dans une longue étude, parue le 10 février 1927 dans la « Revue politique et parlementaire », M. Maguéro, s'appuyant sur les documents de la Régie, faisait avec sévérité le procès de la taxe à la première mutation.

M. Maguéro observait d'abord combien il était difficile de tirer de ces statistiques des conclusions précises.

« Pour dégager les chiffres du produit net de la taxe à la première mutation sur les fonds de commerce et sur les immeubles, on est obligé de s'en tenir à des évaluations dans le cadre des statistiques officielles. Or, le produit de cette taxe figure dans les écritures en un seul chiffre, sans distinction entre les ventes d'immeubles et les cessions de fonds. D'autre part, les produits bruts des cessions de fonds comprennent les droits sur les marchandises neuves, qui ne sont pas frappées par la taxe. Enfin, pour les mutations accomplies dans l'année de la publication de la loi, c'est-à-dire du 4 août 1926 au 3 août 1927, la taxe a pu être réduite de 2 % par une déclaration antérieure à la vente. »

M. Maguéro présentait un tableau comparé du produit brut mensuel, pour 1925 et 1926, des recouvrements des droits sur les mutations d'immeubles et de fonds de commerce :

		<i>Fonds de commerce</i>	<i>Immeubles</i>
Janvier	1926.....	21.714.000	133.002.000
—	1925.....	19.826.000	108.901.000
Février	1926.....	18.615.000	107.209.000
—	1925.....	16.389.000	96.272.000
Mars	1926.....	26.112.000	148.054.000
—	1925.....	20.292.000	115.708.000
Avril	1926.....	34.050.000	178.144.000
—	1925.....	34.347.000	217.314.000
Mai	1926.....	21.768.000	128.518.000
—	1925.....	18.397.000	111.858.000

Juin	1926.....	27.203.000	151.870.000
—	1925.....	18.007.000	110.148.000
Juillet	1926.....	39.863.000	287.083.000
—	1925.....	19.004.000	145.124.000
Août	1926.....	21.661.000	142.333.000
—	1925.....	16.219.000	85.493.000
Septembre	1926.....	14.343.000	66.738.000
—	1925.....	16.886.000	83.398.000
Octobre	1926.....	19.719.000	94.265.000
—	1925.....	22.403.000	119.337.000
Novembre	1926.....	17.537.000	100.969.000
—	1925.....	21.330.000	126.994.000
Décembre	1926.....	18.210.000	105.297.000
—	1925.....	29.022.000	178.850 000

Ces chiffres, observe l'auteur, prendraient plus de relief si nous convertissions les francs-papier en francs-or, au taux moyen du mois ou de l'année envisagé. Ils n'en sont pas moins éloquents : les rendements, qui avaient régulièrement augmenté jusqu'au mois d'août 1926, ont régulièrement diminué durant les quatre derniers mois de l'année.

« Si nous additionnons le produit de la surtaxe de 7 % avec celui des droits ordinaires sur les immeubles et les fonds de commerce en 1926, nous constatons que le total est inférieur de près de 9 % au produit qui eût dû normalement être celui des seuls droits ordinaires, si la surtaxe n'avait pas été créée. Celle-ci a donc fait fléchir le produit ancien, au lieu de procurer une ressource nouvelle, et ne constitue, en réalité, qu'un prélèvement sur les droits de mutation antérieurs. Le Trésor s'appauvrit même d'une somme supérieure à celle dont s'enrichit la Caisse d'amortissement.

« L'excès de l'impôt a ainsi détruit une notable partie de la matière imposable. On doit conclure de ces constatations de fait que les droits dont sont grevées actuellement les mutations à titre onéreux, et qui s'élèvent, pour les immeubles, à 20 % jusqu'à 300.000 francs et à 21 % et 22 % au-dessus, et, pour les fonds de commerce, à 15 % jusqu'à 300.000 francs et à 16 % au-delà, sont excessifs et ont dépassé la limite de l'effet utile.

« Le ministre des finances, concluait M. Maguéro, devra prendre l'initiative d'en réduire le taux, s'il veut améliorer le rendement de l'impôt. Le mieux serait de supprimer la funeste surtaxe de 7 % afférente à la première mutation, sauf à attribuer à la caisse d'amortissement, pour remplacer cette ressource, le tiers des droits ordinaires de mutation à titre onéreux. Le Trésor ni la caisse ne perdraient rien à cette mesure, bien au contraire. »

Au Parlement, les adversaires de la taxe ne manquèrent pas d'utiliser ces statistiques dès leur publication.

Le 20 janvier 1927, deux propositions de loi furent déposées sur le bureau de la Chambre des députés.

La première (1), présentée par M. Chassaing, tendait seulement à exonérer de la taxe exceptionnelle de 7 % les mutations d'immeubles ne dépassant pas 10.000 francs.

(1) *J. O.*, Chambre, Déb. parlam., Annexes, n° 3.868.

Une autre proposition plus hardie de M. René Coty visait à modifier le taux de la taxe complémentaire et exceptionnelle sur la première mutation, ainsi que le taux des droits de mutation à titre onéreux applicables aux fonds de commerce et aux immeubles (1).

Cette proposition abaissait, selon les cas, le taux de la taxe à 5,40, 3,50 et même 2,50 % et instituait des délais pour son paiement.

L'exposé des motifs de cette proposition résume fort bien les attaques dirigées contre la taxe sur la première mutation.

« Pour justifier la proposition de loi que nous avons l'honneur de vous soumettre, il suffirait presque de placer sous vos yeux l'état comparatif pour décembre 1926 et décembre 1925 des recouvrements afférents aux droits de mutation sur les ventes d'immeubles et de ventes de fonds de commerce.

Voici les chiffres :

	Déc. 1926 Francs	Déc. 1925 Francs	Diminution Francs
Fonds de commerce..	18.210.000	29.022.000	10.812.000
Immeubles	105.297.000	178.850.000	73.553.000
TOTAL.....	123.507.000	207.872.000	84.365.000

« Que, de ce chiffre de 84.365.000 fr. on déduise le produit pour décembre 1926 de la taxe complé-

(1) *J. O.* du 16 janvier 1927, Déb. parlem., Chambre, Annexes, p. 680.

mentaire et exceptionnelle, soit 40.987.511 francs, il subsiste, pour le Trésor, une perte nette de 43.377.489 francs.

« Tel est le résultat auquel aboutissent les majorations et complément de taxes qui ont été institués en cette matière depuis décembre 1925 et qui ont porté le taux des droits de mutation à titre onéreux de 6,60 % à 16 % pour les ventes de fonds de commerce, et de 12 % à 22 % pour les immeubles.

« Telles sont, une fois de plus, les conséquences néfastes pour les finances publiques d'une fiscalité démesurée. »

Ces propositions n'eurent pas de suite; le gouvernement invoqua les difficultés de la situation financière et réussit à faire écarter toute modification de la taxe.

Au cours de la discussion du budget de 1928, la réduction des droits d'enregistrement fut sérieusement envisagée. On n'osait pas toucher, cette fois, à la taxe, en raison de son caractère constitutionnel, mais on invoquait le fléchissement des produits, dont on la rendait responsable, pour proposer une diminution compensatrice des droits de mutation à titre onéreux.

Dans son rapport sur le projet de budget pour 1928, M. de Chappedelaine, rapporteur général de la commission des finances de la Chambre des députés, trouvait trop optimistes les estimations du gouvernement, qui avait évalué, pour 1928, le produit des

droits de mutation à des chiffres bien supérieurs à ce qu'ils paraissent devoir rapporter.

« Pour ce qui est des droits de mutation sur les ventes d'immeubles et de fonds de commerce, l'Administration ne paraît pas avoir tenu un compte suffisant du ralentissement très accentué des transactions. Sur une évaluation globale de 2.138.531.000 francs pour l'année 1927 (immeubles : 1.743.259.000 francs; fonds de commerce : 395.272.000 francs), la moins-value enregistrée au neuvième mois de l'exercice est de 511.559.000 francs. Il n'est pas exagéré de prévoir qu'elle atteindra 650 millions pour l'exercice entier. Or, les prévisions de 1928, pour ces deux impôts, ne sont inférieures à celles de 1927 que de 418.531.000 francs et paraissent, en conséquence, un peu surestimées. »

Le rapporteur concluait en ces termes :

« Les droits qui frappent les transactions immobilières ne devront-ils pas, au surplus, faire l'objet d'une revision ? La taxe complémentaire et exceptionnelle de 7 % sur la première mutation n'a donné, pour les neuf premiers mois de 1927, que 344.363.708 francs, alors qu'il était escompté, pour l'année entière, 800 millions. Il ne paraît pas, à première vue, impossible qu'une réduction des droits perçus au profit du budget rende aux transactions une certaine activité, dont profiteraient à la fois le budget de l'Etat et celui de la Caisse d'amortissement de la dette publique. »

M. Fould demandait l'exemption de la taxe complémentaire en faveur des acquisitions d'exploitations rurales réalisées par les agriculteurs pensionnés de guerre au moyen de prêts consentis par les caisses de crédit agricole.

M. Dauthy avait repris l'amendement déposé par M. Chassaing, le 20 janvier 1927, et tendant à diminuer le montant des droits d'enregistrement frappant les mutations d'immeubles inférieures à 10.000 francs. A titre de compensation, M. Dauthy proposait d'augmenter les droits sur les contrats de mariage comportant séparation de biens. Cet amendement fut jugé irrecevable pour une raison de procédure parlementaire.

Enfin, aux termes d'un amendement déposé par M. Baréty, le taux du droit d'enregistrement serait réduit du montant de la taxe exceptionnelle pour les immeubles qui auraient eu à la supporter sur une première mutation.

Dans sa séance du 8 octobre, la Commission, émue par les protestations qu'avait soulevées dans les milieux intéressés l'application de la taxe, décida de ne pas maintenir le *statu quo* et elle adopta les amendements de M. Fould et de M. Baréty.

Cette décision fit sortir de son silence le président du conseil. Jusqu'alors, M. Poincaré s'était contenté de déclarer qu'il n'accepterait pas de diminution du taux de la surtaxe. A la suite de l'adoption de l'amendement Baréty, il écrivit à la commission des

finances une lettre dont il vint développer les termes devant elle, le 18 octobre 1927.

Le président du conseil, faisant état de l'opinion qui s'était manifestée sur le rendement de la taxe de première mutation, déclara qu'il fallait se garder de ce « mirage ».

« Nous devons examiner avant tout si ce qu'on nous propose est juste en soi, c'est-à-dire du point de vue même des principes.

« En août 1926, nous avons essayé de répartir notre effort collectif de la façon la plus équitable. J'ai déclaré à l'Assemblée nationale que la taxe de 7 % constituait un prélèvement sur le capital, le moins dangereux pour les capitalistes eux-mêmes.

« A l'heure présente, l'argument principal que l'on fait valoir contre la taxe consiste à affirmer qu'il y a moins de ventes que l'an dernier.

« La chose est exacte, mais pour des motifs étrangers à la surcharge fiscale résultant de la taxe de 7 %. Il ne serait pas très juste de comparer les produits obtenus dans la première partie de l'année 1926 avec ceux de la première partie de 1927.

« Dans la première partie de 1926, la situation monétaire était telle qu'on investissait les capitaux dans tout ce qui avait un caractère durable : terres, immeubles, valeurs étrangères.

« Aujourd'hui, ce n'est plus dans les capitaux immobiliers que se font les investissements et, dans ces conditions, la campagne menée contre la taxe de 7 % n'est pas justifiée.

« Ce qu'il faut comparer, ce sont les années 1913 et 1927. Or, pour les quatre premiers mois de 1913, le produit des droits, qui étaient de 7 %, s'est élevé à 63 millions. Pour les quatre premiers mois de 1927, les droits étant de 15 %, le produit s'élève à 359 millions. Ainsi, à taux égal, l'impôt rapporte 2,6 fois plus en 1927 qu'en 1913.

« Il résulte de ces chiffres que l'aggravation résultant de la taxe n'a pas réduit l'importance des transactions par rapport à une période normale : ce serait un leurre d'escompter d'une diminution des droits une recrudescence des transactions. »

D'ailleurs, un argument était à la disposition du président du conseil pour influencer directement la commission des finances, et il ne manqua pas d'y recourir. Il ajouta simplement qu'il poserait la question de confiance sur le maintien de la taxe de 7 %.

Se plaçant ensuite uniquement au point de vue du budget, M. Poincaré, examinant l'utilité d'une réforme, démontra qu'il faudrait, pour qu'il n'y eût pas perte, que la réduction des droits augmentât d'un tiers les transactions. « Si les augmentations n'atteignent pas ce taux, le résultat du dégrèvement se traduira par une moins-value très sensible, qui serait dangereuse dans les conjonctures présentes.

« Enfin, si les transactions n'augmentent pas, la perte sera de 300 millions; si elles augmentent de 10 %, la perte sera de 200 millions; si elles augmentent de 20 %, la perte sera de 100 millions, et si elles augmentent de 25 %, la perte sera de 50 millions. »

Ces chiffres étant donnés, le président du conseil insista très vivement auprès de la commission pour la disjonction de l'amendement de M. Baréty et il lui demanda également de disjointre l'amendement de M. Fould.

La commission, vivement impressionnée, n'alla pas plus loin ce jour-là. Mais le lendemain, le 19 octobre, M. de Chappedelaine, rapporteur général, déclara qu'en raison de la situation budgétaire présente qui, pour améliorée qu'elle fût, commandait encore la plus extrême prudence dans le vote des textes, il adressait un appel particulièrement pressant aux auteurs d'amendements, afin que ceux-ci voulussent bien considérer avant tout l'obligation de ne pas mettre en péril l'équilibre budgétaire.

Répondant à cet appel, M. Baréty, dont l'amendement, précédemment adopté, était devenu le texte de la commission, accepta la disjonction de cette disposition, sous réserve qu'elle serait reprise en des temps plus propices.

L'amendement de M. Fould, exonérant de la surtaxe les acquisitions d'exploitations rurales, fut maintenu par la commission. Mais son sort ne devait pas être plus heureux que celui de l'amendement de M. Baréty : le Sénat le repoussa.

Devant la Chambre, le président du conseil intervint à l'occasion de l'amendement Dauthy pour préciser la véritable nature de la taxe sur la première mutation. Pour en justifier le maintien, il insista sur son caractère de taxe sur la fortune acquise, excep-

tionnelle et temporaire, perçue une seule fois, et, de plus, constitutionnelle (1). Par ailleurs, la situation financière ne lui permettait pas de réduire les droits d'enregistrement.

« Comme le disait à l'instant M. Dauthy, lorsqu'a été créée la Caisse d'amortissement et de gestion des bons de la défense nationale, nous avons tous voulu, pour la doter, demander à la fortune acquise — je reprends le mot, il s'agit bien de la fortune acquise — une ressource, non pas permanente, mais exceptionnelle et transitoire.

« C'est ainsi que nous avons, d'un commun accord, créé la taxe de 7 % sur la première mutation à laquelle donnerait lieu ultérieurement toute propriété immobilière.

« Dans la pensée du gouvernement et des Chambres, il s'agissait, à titre tout à fait extraordinaire, d'un prélèvement sur les biens fonciers.

« Et sur les biens fonciers seuls, mon cher Monsieur Dauthy. Pourquoi ? Parce que la crise monétaire leur avait donné une plus-value tout à fait anormale par rapport aux valeurs mobilières et parce que ces valeurs mobilières, vous paraissez l'avoir oublié. étaient frappées, elles, directement par la crise monétaire, notamment, les rentes françaises, qui avaient baissé dans des proportions considérables, pendant que les terres augmentaient de valeur.

(1) *J. O.*, Déb. parlam., Chambre, 1^{re} séance du 11 déc. 1927, p. 3.832.

« Donc, lorsque nous avons cherché des ressources pour la Caisse d'amortissement, nous avons dit : Il serait légitime de nous adresser d'abord aux propriétés immobilières, non pas, je le répète, d'une manière définitive et permanente, mais une seule fois.

« Et nous avons décidé que, dans le cas où, pour la première fois, la terre changerait de propriétaire, on prélèverait une taxe.

« Le montant de la taxe, vous l'avez reconnu, a été constitutionnellement garanti à la Caisse d'amortissement.

« J'indique maintenant d'un mot pourquoi nous ne pouvons pas priver du produit de cette taxe le budget de 1928. C'est qu'elle rapporte 300 millions.

« On a prétendu, pour demander, non pas de remplacer la taxe, comme le voulait M. Dauthy, par d'autres ressources que nous n'avions d'ailleurs pas le temps d'examiner, mais pour la supprimer purement et simplement, que cette charge nouvelle avait arrêté ou ralenti les transactions immobilières.

« On ne nous a pas demandé la suppression de la taxe elle-même, on ne le pouvait pas, puisqu'elle est constitutionnelle, M. Dauthy l'a fait remarquer. Mais on nous a demandé de diminuer les droits ordinaires d'enregistrement, qui frappent en même temps les mutations quelles qu'elles soient, la seconde et la troisième comme la première...

« Je dis, Messieurs, que ce serait diminuer d'une manière considérable les recettes budgétaires que de supprimer la taxe purement et simplement, et qu'il serait aléatoire de chercher à la remplacer par d'autres recettes.

« Je dis la même chose pour les droits d'enregistrement, si on ne veut pas toucher à la taxe constitutionnelle, mais diminuer les droits d'enregistrement qui ne sont pas, eux, constitutionnels.

« Ce sont là des questions que nous examinerons plus tard, quand les ressources du budget nous le permettront. Aujourd'hui, nous ne le pouvons pas.

« Si, d'ailleurs, nous pouvions songer à opérer des dégrèvements, il serait peut-être juste de commencer par diminuer certains impôts de consommation, plutôt que de toucher à des impôts qui frappent la propriété immobilière. »

La taxe sur la première mutation sortait ainsi victorieuse des attaques dont elle avait été l'objet. Ces attaques n'ont d'ailleurs pas cessé, et elles ont réussi, en 1929 et en 1930, à obtenir des réductions substantielles du taux de la taxe, à une époque où la stabilisation du franc avait rendu moins périlleuse la situation des finances publiques.

La loi du 31 juillet 1929 « portant dégrèvement d'impôts » a réduit de 15 à 12 % le tarif du droit proportionnel sur les mutations d'immeubles à titre onéreux et de 9 à 8 % le taux du droit applicable aux ventes de fonds de commerce. La loi du

30 décembre 1928, article 27, avait abaissé à 2 % le droit sur les marchandises neuves.

La loi du 31 juillet 1929 a, en même temps, réduit de 7 à 5 % le taux de la taxe sur la première mutation.

La loi du 16 avril 1930 a consacré une nouvelle diminution du taux de la taxe. Le projet de loi du budget présenté par le gouvernement avait prévu un taux de 3 %. La commission des finances de la Chambre proposait de le réduire à 1 %. Cette initiative donna lieu à une longue discussion dans la séance de la Chambre du 6 mars 1930. Le gouvernement s'opposait à une réduction aussi importante, qui diminuerait de 900 millions les ressources de la Caisse autonome d'amortissement. Par 303 voix contre 206, la Chambre adopta le renvoi de cette disposition à la commission. Celle-ci, dans sa séance du 13 mars, proposa, à titre de transaction, de réduire le taux de la taxe à 3 %. Cette réduction fut adoptée **par les deux Chambres.**

Instituant une politique de réduction des droits d'enregistrement, un décret-loi du 28 août 1935 a réduit le tarif des droits de mutation arrêté par la loi du 23 décembre 1933. Il a abaissé de 13,50 à 8 % le droit sur les mutations d'immeubles à titre onéreux et supprimé les surtaxes. Pour les fonds de commerce, le même décret-loi a réduit le droit de mutation de 8,50 à 6 % et abrogé la surtaxe.

Mais le taux de la taxe de première mutation, notablement réduit en 1929 et 1930, n'est pas modifié.

Le total des droits, en cas de première mutation, est désormais, sur les immeubles, de 11 %, sans surtaxe, au lieu de 16,50 %, et sur les fonds de commerce, de 9 %, au lieu de 11,50 plus les surtaxes.

Ces réductions étaient temporaires. La loi sur la réforme fiscale du 31 décembre 1936 les avait prorogées jusqu'au 31 décembre 1937. Les dispositions du décret-loi du 28 août 1935 n'ayant pas été à nouveau prorogées, le tarif fixé par la loi du 23 décembre 1933 est redevenu applicable de plein droit à partir du 1^{er} janvier 1938. Les mutations à titre onéreux d'immeubles supportent désormais un droit de 13,50 % et, éventuellement, la taxe sur la première mutation et les surtaxes de 1,25 et de 2,50 %.

Les ventes de fonds de commerce sont soumises au droit de 9 % et, en sus, le cas échéant, à la taxe de première mutation sur les éléments incorporels et le matériel, et aux surtaxes.

Le décret-loi du 2 mai 1938, rendu en exécution de la loi du 13 avril 1938, sur le redressement financier, a majoré de la contribution nationale exceptionnelle de 8 % le tarif de tous les droits, surtaxes et taxe de première mutation et, par application de l'article 9, un décret du 20 mai 1938 a arrondi les tarifs résultant de la majoration.

Par contre, des décrets-lois de 1938 et de 1939 ont accordé l'exemption des droits et surtaxes, y compris la taxe de première mutation, ou une réduction du droit proportionnel et des surtaxes

seulement, aux premières ventes de constructions nouvelles réalisées dans certaines conditions.

Il est extrêmement difficile de déterminer l'influence exercée sur les transactions relatives aux immeubles et aux fonds de commerce par les modifications, en plus ou en moins, apportées depuis 1926 aux tarifs des droits de mutation et de la taxe sur la première mutation. Voici le tableau des produits des droits de mutation sur les immeubles et sur les fonds de commerce et de la taxe sur la première mutation (1), pour chaque année (2) de 1927 à 1938, et pour les premiers mois de l'exercice 1939 :

I. - Droits d'enregistrement

(en milliers de francs)

A. - Ventes d'immeubles.

1927	1928	1929	1 ^{er} avril 1930 31 mars 1931	1 ^{er} avril 1931 31 mars 1932	Année 1932
1.158.948	1.412.058	1.551.310	1.538.995	1.239.300	1.079.961
1933	1934	1935	1936	1937	1938
1.164.447	1.018.068	915.828	784.470	918.394	1.276.819

(1) Les statistiques officielles ne donnent pas séparément les produits de la taxe pour les immeubles et pour les fonds de commerce.

(2) Pour les exercices 1^{er} avril 1930-31 mars 1931 et 1^{er} avril 1931-31 mars 1932 l'année budgétaire ne correspondant pas, à cette époque, à l'année légale.

B. - Ventes de fonds de commerce.

1927	1928	1929	1 ^{er} avril 1930 31 mars 1931	1 ^{er} avril 1931 31 mars 1932	Année 1932
213.697	299.886	374.740	453.567	359.343	292.401
1933	1934	1935	1936	1937	1938
270.616	215.901	151.996	124.594	125.355	170.336

II. - Taxe complémentaire sur la première mutation
(en francs)

1926 Août-décembre	1927	1928	1929
201.844.927	532.000.000	665.704.003	755.485.114
1930	1931	1932	1933
519.761.404	334.861.337 49	255.550.509 04	264.088.041,51
1934	1935	1936	1937
192.084.850,40	195.625.926,09	234.946.908,78	225.818.856,53
1938			
224.925.941,57			

1939. - Droits de mutation à titre onéreux
(en milliers de francs)

A. - Ventes d'immeubles.

Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet
94.833	101.978	127.772	—	110.688	114.237	118.290

B. - Ventes de fonds de commerce.

15.604	12.940	19.109	—	13.781	13.911	13.938
--------	--------	--------	---	--------	--------	--------

1939. — *Taxe complémentaire
sur la première mutation*
(en francs)

Janvier	Février	Mars	Avril
17.520.271,82	17.902.304,50	23.289.981,19	»
Mai	Juin	Juillet	
19.606.320,22	20.352.356,06	21.076.228,76	

De ces tableaux, nous pouvons dégager les constatations suivantes :

Pour 1928, les produits des droits de mutation accusent une notable augmentation.

En 1930 et 1931, elle se poursuit pour les droits sur les fonds de commerce et les droits sur les immeubles, qui donnent à peu près les mêmes produits qu'en 1929. Le fléchissement est considérable (près d'un tiers) en 1932 et il continue jusqu'en 1936 inclus, alors que cette période connaît une aggravation des droits en 1933, puis une réduction en 1935. Pendant les exercices 1937 et 1938, le rendement des droits s'accroît très fortement et il se maintient pendant le premier semestre de 1939. Or, trois régimes différents ont été appliqués pendant cette période : les droits atténués par le décret du 28 août 1935, les droits plus élevés de la loi de 1933, remis en vigueur au 1^{er} janvier 1938, et majorés de 8 % à partir du mois de mai 1938.

Quant à la taxe complémentaire sur la première mutation, si le produit de l'exercice 1927 n'a pas répondu aux espérances manifestées par le ministre

des finances dans les évaluations budgétaires, les années 1928 et 1929 lui ont apporté de substantielles augmentations. Au contraire, à l'abaissement du taux à 5 %, puis à 3 %, succède une chute considérable du rendement : par rapport aux résultats de 1929, plus de 50 % en 1931, près des deux tiers en 1932 ; après une légère augmentation en 1933, on constate de nouvelles diminutions en 1934 et 1935, puis, depuis 1936, le produit se stabilise à peu près à un niveau supérieur à celui de 1929.

Il convient de tenir compte, pour apprécier le rendement de la taxe, de son caractère d'impôt exceptionnel, qui frappe seulement la première mutation réalisée depuis le 4 août 1926. Le nombre des transactions saisies par cette taxe doit fatalement aller d'année en année en diminuant, jusqu'à sa complète disparition. Il est donc remarquable que son produit ait notablement augmenté de 1926 à 1929 et qu'après une diminution à peu près continue de 1930 à 1934, interrompue seulement en 1933, il ait repris sa marche ascendante en 1935 et se maintienne depuis cet exercice à un niveau sensiblement constant.

La taxe sur la première mutation apporte chaque année à la Caisse autonome d'amortissement une recette substantielle et qui ne faiblit guère depuis 1932.

Le produit a atteint son maximum en 1929, avec plus de 75 millions ; durant les deux années les plus faibles, en 1934 et 1935, la taxe a rapporté près de

200 millions et, au cours des trois dernières années, le produit se maintient autour de 225 millions.

Depuis le 4 août 1926 jusqu'au 31 décembre 1938, le rendement total de la taxe sur la première mutation s'est élevé à 4 milliards 600 millions environ, et son existence éphémère est encore éloignée de se terminer. La jurisprudence qui considère comme premières mutations les opérations déjà taxées, dans la mesure où elles comportent un changement d'objet, contribuera à en prolonger la durée.

La courbe des produits des droits de mutation n'exprime pas davantage une relation entre les ventes et le tarif des droits : le rendement diminue sous le régime des droits atténués du décret-loi du 28 août 1935; il a augmenté en 1938 et en 1939, en dépit d'une taxation plus rigoureuse.

La comparaison des mouvements des droits de mutation avec ceux de la taxe complémentaire ne fournit pas non plus d'indication décisive : le produit des droits est stable en 1930 et 1931, tandis que celui de la taxe tombe de plus de moitié. L'augmentation du produit recommence en 1936 pour la taxe, en 1937 seulement pour les droits et elle est considérable pour les produits depuis 1937, tandis que la taxe maintient seulement son rendement.

De l'ensemble de ces constatations, on ne peut dégager qu'une seule conclusion, de caractère purement négatif : les modifications apportées, en plus ou en moins, au tarif des droits de mutation à titre onéreux, ou au taux de la taxe complémentaire,

n'ont pas exercé une influence décisive sur leur rendement, ni, par conséquent, sur le mouvement des tractations concernant les immeubles ou les fonds de commerce.

Les faits ont ainsi démontré l'inanité des conclusions pessimistes, construites sur les premières statistiques, qui prédisaient l'échec de la taxe sur la première mutation et le fléchissement des droits de mutation.

CHAPITRE V

Appréciation de la taxe au point de vue économique

Les considérations qui précèdent nous dispensent de longs développements sur les répercussions économiques de la taxe à la première mutation. Les mouvements des produits fiscaux expriment en effet à peu près fidèlement les mouvements des transactions sur les immeubles et les fonds de commerce. Le rendement des droits de mutation et de la taxe complémentaire est naturellement lié au mouvement des opérations sur les immeubles et les fonds de commerce. L'analyse des produits des droits et de la taxe par année depuis 1926 montre que le rendement n'a guère été sensible aux variations des tarifs. L'institution de la taxe sur la première mutation n'a donc pas eu sur les transactions l'effet déprimant qu'avaient prédit ses adversaires, et les réductions du tarif n'ont pas produit l'effet stimulant qu'ils avaient espéré.

Le mouvement des ventes d'immeubles et de fonds de commerce, en effet, ne dépend pas seulement de la charge fiscale des droits de mutation ; il est subordonné à des facteurs si nombreux et si complexes qu'il serait injuste d'imputer à l'augmentation des droits un fléchissement des transactions.

La diminution constatée dans le rendement des droits au cours des derniers mois de l'année 1926 et pendant l'année 1927, par exemple, ne trouve pas

une explication suffisante dans la création de la taxe sur la première mutation et l'augmentation des droits de mutation, puisque, sous ce régime fiscal plus sévère, les transactions assujetties se sont développées à partir de 1928. L'explication fournie par M. Poincaré paraît exacte : pendant la crise financière de 1925-1926, les capitaux ont cherché la sécurité contre la dépréciation du franc dans des placements indépendants de ses fluctuations : immeubles, valeurs étrangères. Le redressement financier de fait, commencé au mois d'août 1926, a ralenti ces placements.

Des facteurs variés ont, par la suite, exercé leur influence sur les transactions. Mentionnons d'abord les variations de la situation financière et monétaire, de la situation politique générale, intérieure ou extérieure : suivant qu'elles ont augmenté ou diminué la sécurité des divers placements, les capitalistes se sont portés vers les achats d'immeubles ou de valeurs mobilières.

D'autre part, depuis la guerre, les charges matérielles et fiscales de la propriété immobilière se sont considérablement accrues et ont réduit le taux net des revenus immobiliers; la législation qui limite le taux des loyers ne permet pas toujours aux propriétaires de tenir compte, dans les actes de location, de l'augmentation des dépenses de réparation et d'entretien et des impôts et taxes directs. d'entretien, des impôts directs et des taxes assimilées qui frappent la propriété immobilière.

CONCLUSION

La taxe complémentaire exceptionnelle sur la première mutation a subi à son apparition de violents assauts. Les adeptes de l'économie libérale se déclaraient hostiles par principe à un prélèvement sur le capital, prélude au nivellement social préconisé par le marxisme. Aux dires des représentants de la propriété immobilière et du corps notarial, le poids de la taxe, ajouté aux droits de mutation récemment augmentés, devait raréfier les transactions et priver la Caisse d'amortissement du produit escompté de la taxe complémentaire.

Ces pronostics pessimistes s'appuyaient sur le ralentissement des transactions qui avait coïncidé avec la mise en application de la taxe sur la première mutation. Mais le président du Conseil dénonçait ce « mirage ».

Il faut d'abord tenir compte des fluctuations causées par l'annonce des projets de taxe complémentaire. Dès le mois de juillet, les ventes présentées à la formalité se sont multipliées, dans la crainte d'une majoration imminente. La taxe fut appliquée avec une célérité suffisante pour surpren-

dre une foule de retardataires. Mais tous ceux qui avaient pris les devants et qui auraient normalement effectué leurs opérations de vente en septembre 1926, ont manqué aux mois suivants, et en septembre, une diminution considérable se manifesta (14.342.000 francs pour les fonds de commerce et 66.738.000 francs pour les immeubles, contre 21.661.000 francs et 142.333.000 francs au mois d'août, 39.863.000 francs et 287.083.000 francs en juillet).

Il serait trop simple de faire état de cette oscillation pour attaquer la taxe.

Les transactions, pendant les mois suivants, n'ont pas repris le mouvement ascensionnel et il est indéniable que l'établissement de la taxe a coïncidé, en 1926, avec une diminution catégorique des droits perçus sur les mutations.

Le redressement de la situation financière a, comme l'expliquait M. Poincaré, calmé la fièvre d'investissements en immeubles.

D'autre part, en ce qui concerne spécialement les ventes et adjudications d'immeubles ruraux, on peut affirmer, semble-t-il, que la taxe n'a joué qu'un rôle insignifiant dans leur ralentissement. Les mutations dues au déplacement des fortunes après la guerre, et les remembrements opérés dans les départements dévastés, touchaient à leur fin, et les propriétés rurales se sont classées dans des patrimoines moyens ou petits, d'où elles ne sortent plus que sous

l'influence de causes particulières à chacun de ces patrimoines.

Dès 1927 et 1928, le mouvement des transactions immobilières a repris, comme l'accuse le produit des droits et de la taxe complémentaire. Par contre, la réduction du taux en 1929 et en 1930 n'a pas apporté aux transactions immobilières le stimulant qu'en attendaient les adversaires de la taxe complémentaire : à partir de 1931, le produit des droits de mutation a fléchi plus encore que le produit de la taxe.

Il est donc impossible d'essayer d'établir un parallélisme rigoureux entre les modifications du tarif d'un impôt et les mouvements de son rendement. La relation susceptible d'exister entre ces deux éléments se trouve corrigée par le jeu des facteurs complexes qui agissent en sens divers sur des phénomènes économiques comme les ventes d'immeubles ou de fonds de commerce.

Au point de vue financier, la conclusion pessimiste des adversaires de la taxe complémentaire s'appuyait sur une méthode trop simpliste.

Ils comparaient deux périodes rapprochées, par exemple, l'année 1926 à l'année 1925 ou 1927 à 1926; ou encore les 7 premiers mois de 1926 aux 5 derniers. Il était facile, avec ce procédé, de montrer une diminution de recettes et de déclarer que l'aggravation de l'impôt aboutissait à une diminution de recettes.

Il ne faut pas perdre de vue que le Trésor ne risque pas, en réalité, de voir lui échapper la recette

que l'impôt est destiné à lui procurer. La propriété immobilière privée passera forcément toute entière sous l'application des droits de mutation, tels qu'ils sont fixés actuellement, sous réserve de leur modification ultérieure; et si la taxe à la première mutation subsiste assez longtemps, elle frappera inévitablement tous les immeubles et tous les fonds de commerce, car il y aura bien un moment où ils auront tous été l'objet d'une mutation.

Ce que l'aggravation de l'impôt produit, ce n'est donc pas une diminution de recettes définitives, c'est un ajournement de la recette. La période de temps pendant laquelle on peut considérer que tous les immeubles feront l'objet d'une mutation peut se trouver allongée.

Les statistiques de la taxe, qui accusent au cours des dernières années un rendement à peu près constant, semblent démontrer que cet allongement résultant du ralentissement des transactions ne s'est pas produit.

Les réductions de tarif ont naturellement apaisé les critiques des adversaires de la taxe complémentaire, économistes comme propriétaires. Elle conserve, avec les caractères précédemment analysés, la nature d'un impôt sur le capital; mais un prélèvement, une fois fait, de 3 %, ne saurait être comparé aux prélèvements massifs envisagés par les socialistes, ou opérés par les droits de mutation par décès.

Par ailleurs, sous sa forme technique de droit de mutation, la taxe complémentaire offre pour le fisc

et pour les redevables des qualités de « commodité » que nous avons soulignées.

Au point de vue de la justice fiscale, la taxe sur la première mutation appelle, par contre, certaines réserves. Les collectivités publiques et les associations échappent en fait au prélèvement sur le capital. Pour les sociétés, la taxe ne frappe pas les apports purs et simples et sa perception, subordonnée à la réalisation d'une mutation conditionnelle, est reportée à l'époque d'une vente, ou même de la dissolution de la société.

La taxe complémentaire ne frappe, d'autre part, que les immeubles et droits immobiliers, les fonds de commerce et clientèles. Elle n'est donc pas un prélèvement général sur tous les capitaux, mobiliers et immobiliers, comme ceux institués après la guerre 1914-1918 en Allemagne, en Italie et en Pologne et préconisés dans certaines propositions socialistes. C'est que, dans la pensée du gouvernement Poincaré, la création de la taxe était liée à la dépréciation monétaire. Il se proposait de l'arrêter, mais par un moyen susceptible d'en redresser les injustices déjà acquises. Les rentes et valeurs mobilières en avaient été les principales victimes. La propriété immobilière et les fonds de commerce avaient, au contraire, bénéficié d'une plus-value nominale.

D'après M. Colson (1), on peut évaluer comme il

(1) Cours d'Economie politique, livre III, p. 485.

suit le montant global de la fortune privée immobilière, en 1913 et en 1925 :

	(en milliards de)		
	francs-or	frs-papier	francs-or
	1913	1925	1925
Propriétés non bâties et immeubles ruraux	66	220	55
Maisons et usines.....	65	180	45

De 1913 à 1925, la valeur en capital de la fortune privée immobilière a donc notablement diminué en francs d'avant-guerre. Elle a approximativement triplé en francs-papier, alors que le franc de 1925 ne valait plus qu'un quart du franc de 1913.

D'après le même auteur, le revenu de la propriété bâtie (1) avait plutôt augmenté de 1913 à 1925, passant de 2.700 à 3.000 millions de francs-or, soit, pour 1925, 12.000 millions en francs-papier.

On peut conclure de ces chiffres que, dans son ensemble, la propriété immobilière n'avait pas souffert, en revenu brut et pas trop, en capital, de la dépréciation monétaire. L'argumentation de M. Poincaré se trouvait ainsi justifiée. Il convient d'ailleurs de ne pas en exagérer la portée et d'y voir surtout la préoccupation, d'ordre politique et social, de corriger, dans une mesure toute relative, les injustices

(1) COLSON, *Cours d'économie politique*, livre III, p. 392 et Appendice, p. 467. La valeur locative des terres est évaluée en bloc avec les salaires des ouvriers agricoles et les bénéfices des entrepreneurs.

résultant de la dépréciation monétaire. Au cours des débats sur la loi monétaire du 28 juin 1928, M. Poincaré a maintes fois souligné qu'il était vain d'essayer de réparer par des mesures de revalorisation les méfaits de la baisse du franc. Le prélèvement de 7 % imposé aux propriétaires d'immeubles et de fonds de commerce n'a pas la valeur d'un rétablissement mathématique de la justice sociale.

Même à l'égard des biens immobiliers et des fonds de commerce, la taxe complémentaire n'a pas réalisé un prélèvement uniforme sur le capital : selon la date de la première mutation, les propriétaires ont eu à payer 5 % (première année, sur déclaration), 7, 5, 3 ou 3,50 %. Des dispositions postérieures à la loi du 3 août 1926 ont étendu le champ des exonérations.

Les modifications apportées à l'aménagement et surtout au tarif de la taxe complémentaire appellent une autre remarque. La loi constitutionnelle du 10 août 1926, d'après l'interprétation qui a triomphé, n'interdit pas aux Chambres de modifier le régime et le taux des droits affectés à la dotation de la Caisse d'amortissement ou même de les supprimer. Seule est constitutionnelle la dotation minima de la Caisse d'amortissement, fixée aux produits de 1927. Or par la nature même de la taxe complémentaire, son produit devait aller fatalement en diminuant, et, par suite, contribuer à réduire au-dessous du minimum constitutionnel la dotation de la Caisse. Par ailleurs, ainsi que le remarquait M. Léon Blum devant l'Assemblée Nationale, aucune autorité supé-

reure aux Chambres ne saurait les contraindre à combler l'insuffisance de cette dotation.

Les dispositions de la loi du 10 août 1926 sont donc dépourvues de toute force juridique obligatoire. Il convient toutefois de ne pas sous-estimer la valeur psychologique de leur adoption, à un moment où le retour à la confiance était un élément indispensable du redressement financier.

La réunion de l'Assemblée Nationale à Versailles a eu pour l'opinion publique la valeur d'une affirmation solennelle des représentants de la Nation de leur volonté de rétablir les finances de la France.

En donnant à la Caisse d'amortissement l'indépendance de sa gestion et des ressources intangibles, la loi constitutionnelle du 10 août 1926 a rassuré le pays sur l'efficacité des sacrifices qu'on allait lui demander.

VU : *Le Président de Thèse,*
B. NOGARO.

VU : *Le Doyen,*
G. RIPERT.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :
ROUSSY.

BIBLIOGRAPHIE

ALLIX. — Traité de science des finances et de législation financière française, 7^e éd. 1937.

— Revue politique et parlementaire, mai 1920.

ALLIX et LECERCLÉ. — Les droits d'enregistrement. Traité théorique et pratique, tome 1^{er}, 1933.

— L'impôt sur le revenu. Traité théorique et pratique, 4 vol., 1926-1930 et deux suppléments.

AMIAUD. — Traité-formulaire général du notariat, 7^e éd. 1930-1931, 5 vol.

ARMILHON. — Des répercussions civiles des innovations fiscales, Thèse Paris, 1923.

BRISSE. — Essai sur le rôle fiscal du notaire, Thèse Paris, 1937.

BULLETIN DE L'ASSOCIATION NATIONALE DES NOTAIRES DE FRANCE.

DEFRÉNOIS. — Traité formulaire du notariat.

— Répertoire général pratique du notariat et de l'enregistrement.

DICIONNAIRE DE L'ENREGISTREMENT.

DICIONNAIRE DU NOTARIAT.

DUBLINEAU. — Traité théorique et pratique de l'enregistrement, 4^e édit. 1932.

ENCYCLOPÉDIE DU NOTARIAT ET DE L'ENREGISTREMENT.

GARNIER. — Répertoire de l'Enregistrement, des domaines et du timbre, 1890.

GUILHOT. — Manuel de droit fiscal spécial au notariat, 6^e éd.
1928, supplément octobre 1935.

JÈZE. — Cours de science des finances et de législation financière.

— Revue de science et de législation financières.

JOURNAL DE L'ENREGISTREMENT.

JOURNAL DES NOTAIRES.

JOURNAL DU NOTARIAT.

JURISCLASSEUR DE L'ENREGISTREMENT.

JURISCLASSEUR NOTARIAL.

MAGUÉRO. — Revue politique et parlementaire, janvier 1927.

— Traité alphabétique des droits d'enregistrement.

PILON. — Principes et technique des droits d'enregistrement,
tome 1^{er}, 1928.

PRÉCIS FORMULAIRE DU NOTARIAT publié par « La Basoche ».

REVUE DE L'ENREGISTREMENT.

REVUE DU NOTARIAT ET DE L'ENREGISTREMENT.

REVUE NOUVELLE DE NOTARIAT, de PROCÉDURE et d'ENREGIS-
TREMENT, publiée par « La Basoche ».

TRUCHY (H.). — Le prélèvement sur le capital, *Revue de Paris*,
15 septembre 1926.

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	5
PREMIERE PARTIE. — Origine et entrée en application de la taxe sur la première mutation.....	9
CHAPITRE PREMIER. — Origines parlementaires de la taxe..	9
<i>Section I.</i> — Projets antérieurs de prélèvement sur le capital	9
§ 1. — Propositions diverses.....	10
§ 2. — Projets de lois.....	14
§ 3. — Le projet Loucheur.....	15
<i>Section II.</i> — Les travaux préparatoires de la loi du 3 août 1926.....	18
§ 1. — Le projet du Gouvernement Poincaré.....	18
§ 2. — Examen et rapport de la Commission des finances de la Chambre.....	21
§ 3. — Discussion du projet devant la Chambre....	24
§ 4. — Rapport au nom de la Commission des finances du Sénat et vote du Sénat.....	29
<i>Section III.</i> — La loi constitutionnelle du 10 août 1926..	31
CHAPITRE II. — Des difficultés relatives à la date d'entrée en vigueur de la taxe complémentaire sur la première mutation	37
<i>Section I.</i> — La procédure exceptionnelle de publication..	37
<i>Section II.</i> — Date d'entrée en application de la taxe sur la première mutation.....	42

<i>Section III. — Contestations entre les notaires et leurs clients</i>	47
§ 1. — Lettre de protestation de l'Association nationale des notaires.....	48
§ 2. — Contestations entre notaires et clients.....	50
<i>Section IV. — Ventes judiciaires.....</i>	54
 DEUXIEME PARTIE. — Étude juridique de la taxe sur la première mutation.....	57
 CHAPITRE PREMIER. — Opérations assujetties à la taxe....	57
<i>Section I. — Objet des opérations soumises à la taxe....</i>	57
§ 1. — Immeubles	58
§ 2. — Droits immobiliers	60
§ 3. — Fonds de commerce.....	61
§ 4. — Clientèles	62
<i>Section II. — Opérations juridiques assujetties à la taxe.</i>	64
§ 1. — Mutations à titre onéreux.....	64
§ 2. — Mutations sous condition.....	66
§ 3. — Echanges	69
§ 4. — Partages avec soulte.....	71
§ 5. — Cessions de droits successifs.....	73
§ 6. — Transactions	73
 CHAPITRE II. — Opérations exemptes de la taxe de première mutation	75
<i>Section I. — Opérations exonérées du droit de mutation à titre onéreux.....</i>	75
<i>Section II. — Opérations exonérées par des dispositions spéciales</i>	78
§ 1. — Ventes ou licitations de biens de mineurs, d'absents ou d'interdits.....	80
§ 2. — Mutations d'immeubles ne dépassant pas 5.000 frs s'il s'agit d'une opération isolée..	87
I. Evaluation du montant de l'opération.	87
II. Définition de l' « opération isolée »...	89

§ 3. — Acquisitions immobilières faites à l'aide d'un emprunt consenti par une société de crédit immobilier	97
§ 4. — Bâtiments neufs commencés entre mars et septembre 1939 et achevés avant l'année 1941.	100
CHAPITRE III. — Situation des mutations subséquentes au regard de la taxe.....	105
Section I. — Ventes de locaux d'habitation en cours d'achèvement	106
Section II. — Situation fiscale des échanges (loi du 16 avril 1930).....	113
Section III. — Mutation subséquente à une mutation exonérée	120
Section IV. — Mutation subséquente après transforma- tion d'objet	123
Section V. — Mutation subséquente à une opération non imposable à la taxe.....	127
Section VI. — Revente de l'immeuble par le colicitant acquéreur	129
CHAPITRE IV. — Liquidation et paiement de la taxe.....	134
Section I. — Liquidation de la taxe.....	134
§ 1. — Charges — Incidence de la taxe.....	135
§ 2. — Cas divers	138
Section II. — Tarif de la taxe.....	140
§ 1. — Taux fixé par la loi du 3 août 1926.....	140
§ 2. — Réductions de taux par les lois du 31 juil- let 1929 et du 16 avril 1930.....	141
§ 3. — La contribution exceptionnelle.....	141

<i>Section III.</i> — Paiement de la taxe.....	143
§ 1. — Obligation du paiement.....	143
§ 2. — Délais de paiement.....	144
§ 3. — Paiement par anticipation.....	145
§ 4. — Justification du paiement.....	151
§ 5. — Paiement en titres de rentes et valeurs du Trésor	152
<i>Section III.</i> — Prescription de l'action en restitution de la taxe	153
<i>Section IV.</i> — Sanctions.....	156
TROISIEME PARTIE. — Appréciation de la taxe com- plémentaire sur la première mutation.....	157
CHAPITRE PREMIER. — Nature de la taxe sur la première mutation	157
<i>Section I.</i> — La taxe est un droit de mutation.....	158
<i>Section II.</i> — La taxe est un impôt sur le capital.....	161
CHAPITRE II. — Légitimité de principe de la taxe.....	168
CHAPITRE III. — Appréciation de la taxe au point de vue de la justice fiscale.....	177
CHAPITRE IV. — Appréciation de la taxe au point de vue financier	182
<i>Section I.</i> — La taxe et l'amortissement de la dette publique	182
<i>Section II.</i> — Rendement fiscal de la taxe.....	187
CHAPITRE V. — Appréciation de la taxe au point de vue économique	212
CONCLUSION	214
BIBLIOGRAPHIE	215

